WILEY

IFRS

International Financial Reporting Standards

WORKBOOK & GUIDE

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

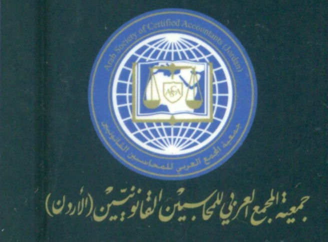
كتاب ودليل

- حالات عملية
- حالات دراسية
- أسئلة اختيار متعدد
- توضيحات

عباس علي ميرزا   جراهام. جيه. هولت   ماغنوس أوريل

راجعها فنياً ليزيل كنور، الأمين العام للجنة معايير المحاسبة الألمانية والمدير الفني السابق للجنة معايير المحاسبة الدولية

الكلمات الأولى بقلم:
السيد ديفيد تويدي، رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية
فيليب رتشارد، الأمين العام للمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية



جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن)

وايـلي

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

كتاب ودليل

وايـلي

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

كتاب ودليل

Published by john Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey
Published simultaneously in Canada.

For general information on our other products and services, please contact our Customer Care Department within the US at 800-762-2974, outside the US at 317-572-3993 or fax 317-572-4002.

Wiley also publishers its books in a variety of electronic formats. Some content that appears in print may not be available in electronic books. For more information Wiley products, visit our Web site at www.wiley .com.

ISBN 13: 978-0471-69742-8
ISBN 10: 0-471-69742-7

Deposit no. at the Department of the National Library 4056/12/2006
License no. at the Department of Press & Publications 3240/12/2006

Printed in The Hashemite Kingdom of Jordan

Central Press-Amman

10 9 8 7 6 5 4 3 2 1

ينشر عن طريق شركة جون وايلي وأبنائه، هوبوكن، نيو جيرسي.
ينشر في كندا في الوقت نفسه.

وللحصول على معلومات عامة حول منتجاتنا وخدماتنا الأخرى، يرجى الاتصال بدائرة خدمة العملاء في الولايات المتحدة على ٢٩٧٤-٧٦٢-٨٠٠، وخارج الولايات المتحدة على ٣٩٩٣-٥٧٢-٣١٧ أو فاكس ٤٠٠٢-٥٧٢-٣١٧.

تنشر أيضا شركة وايلي كتبها في مجموعة من الصيغ الإلكترونية. وقد لا تتوفر بعض المحتويات التي تظهر مطبوعة في كتب إلكترونية. ولمزيد من المعلومات حول منتجات وايلي، الرجاء زيارة موقعنا الإلكتروني على العنوان التالي: www.wiley.com.

ISBN 13: 978-0471-69742-8
ISBN 10: 0-471-69742-7

رقم الإجازة المتسلسل لدى دائرة المطبوعات والنشر: ٢٠٠٦/١٢/٤٠٥٦
رقم الإيداع لدى دائرة المكتبة الوطنية: ٢٠٠٦/١٢/٣٢٤٠

طبع في المملكة الأردنية الهاشمية
المطابع المركزية – عمان

المحتويات

كلمة

رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية

إنني ملتزم إلى جانب زملائي أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية بوضع معايير محاسبة عالية عالية الجودة ويسيرة الفهم وقابلة للتطبيق تلبي المطالب بوجود معلومات شفافة وقابلة للمقارنة في أسواق رأس المال العالمية. وقد فرغنا في الآونة الأخيرة من برنامج عمل لوضع وإصدار خطة ثابتة لهذه المعايير. ويتم حاليا تطبيق تلك المعايير، وهي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، في عدد كبير من البلدان حول العالم. وهذا انجاز رئيسي على الطريق نحو قبول عالمي لمجموعة واحدة من معايير المحاسبة.

لا تقع مسؤولية إعداد تقارير مالية عالية الجودة على عاتق مجلس معايير المحاسبة الدولية لوحده. إذ ينحصر دورنا في تقديم مجموعة المعايير التي ينبغي على المنشآت تطبيقها لإعداد تقارير مالية عالية الجودة وقابلة للمقارنة وشفافة. ومن أجل فهم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتنفيذها وتطبيقها عمليا بالشكل الصحيح، فإن تعليم وتدريب كافة الأطراف ذات الصلة- بما في ذلك معدّي البيانات المالية والمدققين والمنظمين والمحللين الماليين وغيرهم من مستخدمي البيانات المالية بالإضافة إلى طلبة المحاسبة- هو أمر أساسي.

ينبغي أن يكون هذا الكتاب أداة مفيدة في هذا الخصوص. ويتلخص منهج الكتاب في مناقشة المفاهيم الجوهرية وغيرها من العناصر الرئيسية للمعايير وتقديم مادة تدريبية على شكل دراسات حالة وأسئلة مدروسة لدعم التعلم الناجح للمادة. وبناء عليه، ينبغي أن يكون الكتاب مفيدا للطلبة الذين يُحضّرون للامتحانات المهنية ولمعدّي البيانات المالية والمدققين والمنظمين والمحللين الماليين وغيرهم من مستخدمي البيانات المالية الذين يحتاجون في عملهم الإطلاع على هذه المعايير. كما ينبغي أن يساعد الكتاب المارسين والطلاب على حد سواء على فهم العناصر الرئيسية للمعايير وتنفيذها وتطبيقها.

السير ديفيد تويدي

رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية

كانون الأول ٢٠٠٥

كلمة

أمين العام للمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية

لقد كُتب الكثير عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في السنوات الأخيرة، لذا فإنه من المناسب نشر مثل هذا الإصدار في هذا الوقت على وجه الخصوص حيث تساعد هذه المبادرة على إيجاد الوضوح والتركيز في هذا النقاش.

تسير العولمة بخطى أكثر سرعة من ذي قبل. وحيث يتزايد النشاط المالي عبر الحدود، تصبح أسواق المال معتمدة أكثر على بعضها البعض. وكلما أصبحت الأسواق المالية معتمدة على بعضها البعض أكثر، يكون هناك حاجة أكبر لوضع معايير معترف بها ومقبولة دوليا تتطرق إلى تنظيم سوق رأس المال.

يمكن النظر إلى وضع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ضمن هذا الإطار الأوسع. فهي تمثل أداة مفيدة بشكل خاص مصممة لدعم بيئة تنظيمية دولية مستقرة وأكثر أمنا. وفي نفس الوقت، تنص المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أهداف المحاسبة والإفصاح وتسعى كذلك إلى رفع مستوى الشفافية في إعداد التقارير المالية العالمية.

وبالنسبة للمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية، يمثل وضع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتقدمها اللاحق نتيجة ذات أولوية. وقد كانت المنظمة الدولية صاحبة مصلحة رئيسية ومشاركة فاعلة في عملية وضع المعايير والتقييم المستمر لجودتها.

وتعكس هذه المشاركة تاريخا طويلا من إلتزام المنظمة الدولية بالجهود الهادفة إلى تعزيز نزاهة الأسواق الدولية من خلال دعم معايير المحاسبة عالية الجودة، بما في ذلك التطبيق والإنفاذ الصارمين.

وفي الوقت نفسه، يلتزم واضعو المعايير الدولية بالاستجابة للأمور التي تبعث القلق حول تطبيق المعايير وتفسيرها. ويعتبر هذا جزءً مكملاً لنجاح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وأحد الأمور التي نأخذها على محمل الجد.

إن وضع معايير المحاسبة هي في الأساس عملية مستمرة يجب أن تستجيب للتغيرات والتطورات في الأسواق واحتياجات المستثمرين من المعلومات. وبالفعل لقد كان دائما الإعداد الفعال للتقارير المالية هو أمر أساسي لثقة المستثمر إضافة إلى حسن أداء الشركات.

سيساعد تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على المدى البعيد في عدة بلدان واستخدامها في عدة معاملات عبر الحدود على إنفاذ هذه المعايير المحاسبية العالمية عالية الجودة من خلال تقديم معلومات شفافة وقابلة للمقارنة في التقارير المالية.

وعلى الرغم من كونها جهة واضعة للمعايير الدولية، إلا أن المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية ليست مخولة بالمصادقة على الإصدارات الخارجية، ولقد أدركنا دوما ذلك من خلال المساعدة في ترويج معلومات واضحة حول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتحقق هذه الإصدارات، بما في ذلك هذا الإصدار، مهام مفيدة بشكل خاص كونها تتيح فرصة تعليمية وتشجع أيضا الثقة في هذه المعايير. وعليه، يلقى هذا الإصدار أكبر ترحيب.

فيليب ريتشارد
الأمين العام للمنظمة الدولية لهيئات
الأوراق المالية
آذار ٢٠٠٦

مقدمـــة

إن تحقيق الانسجام في إعداد التقارير المالية في مختلف أرجاء العالم هي الحاجة الملحة لهذا العصر، لا سيما إذا كان من الضروري إجراء مقارنات هادفة للمعلومات المالية التي تنبثق عن مختلف البلدان التي تستخدم معايير المحاسبة التي كانت، حتى وقت قريب، مختلفة إلى حد بعيد عن بعضها البعض. لذلك ظهرت الحاجة الملحة إلى تعميم مجموعة مشتركة من معايير المحاسبة العالمية، أو بعبارة أخرى، تقارب عالمي حول لغة محاسبة مشتركة في العالم المالي. ويبدو أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وهي المعايير التي أعلن عنها مجلس معايير المحاسبة الدولية، والتي كانت تعرف مسبقا بمعايير المحاسبة الدولية والتي صدرت عن لجنة معايير المحاسبة الدولية، وهي الهيئة السابقة لمجلس معايير المحاسبة الدولية، تظهر كمعايير محاسبة على الصعيد العالمي ويمكن أن توصف، وفقا للبعض، بأنها "لغة المحاسبة الدولية المشتركة".

من المثير في هذا الوقت المليء بالتحدي وضع كتاب حول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وهو وقت مليء بالتحدي بالفعل لأنه يعتبر من المهام الصعبة نشر كتاب حول كتلة من المعرفة مثل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تخضع لتغييرات كبيرة سريعة لا سابق لها. في بعض الحالات، تم إجراء بعض التغييرات على بعض المعايير الخاصة بمجلس معايير المحاسبة الدولية خلال نفس السنة، مما اضطرنا نحن كمؤلفين أن نعمل على تنقيح فصول الكتاب عند الإعلان عن التعديلات التي جرت على المعايير القائمة. وفي بعض الحالات، حتى بعد الإنتهاء من كتابة الفصول وصياغتها بشكلها النهائي مبدئيا، ولغايات تحديث الكتاب، اضطررنا إلى إعادة كتابة أجزاء كاملة. ومع ذلك، لا يزال من المثير في هذا الوقت وضع كتاب حول موضوع ذي أهمية عالمية مثل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حيث يتم تبني معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية بسرعة مطردة في عدد كبير من البلدان في جميع بقاع العالم. على سبيل المثال، في الوقت الذي سيتم فيه إرسال هذا الكتاب للطباعة، فإن معظم بلدان أوروبا، بما في ذلك الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي البالغ عددها خمس وعشرون دولة، ستطلب من الشركات المدرجة في سوق المال إعداد بياناتها المالية الموحدة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بدلا من المتطلبات المحلية، وتتبنى العديد من البلدان في أفريقيا وآسيا واستراليا والأمريكيتين تلك المعايير على أنها معايير المحاسبة الوطنية الخاصة بها. وكوننا نعلم تماما ضرورة أن يلبي الكتاب متطلبات المستخدمين حول العالم فقد جعل هذا من مهمة وضعنا للكتاب أكثر تحديا.

سواء أكنت محاسبا أو مدققا أو مصرفيا أو منظما أو محللا ماليا، فقد أصبح فهم وتقدير المبادئ والمتطلبات الأساسية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أكثر أهمية من أي وقت مضى. وفي هذا العالم المالي الجديد تعتبر المعرفة بالمبادئ الأساسية للمعايير أعلاه هو أمر هام لتلبية المطالب المتنامية لبيئة سوقية وتنظيمية متغيرة. وكوننا ندرك ذلك تماما، بدأنا في مشروع هذا الكتاب لمساعدة مستخدمي ومعدّي البيانات المالية القائمة على أساس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على حد سواء.

لقد وضعنا هذا الكتاب ونحن نضع نصب أعيننا المستخدم النهائي حيث يجب أن يكون سهل الفهم بالنسبة له. على سبيل المثال، إذا كنت محاسبا أو مدققا تعمل في بلد تبنى مؤخرا المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (مثلا إحدى بلدان الاتحاد الأوروبي)، فإنه تواجهك الآن تحديات في قدرتك على تطبيق هذه المعايير وقراءة وفهم البيانات المالية وفقا لها. سيساعدك هذا الكتاب على القيام بذلك. ونحن نعتقد بأن القوة الحقيقية لهذا الكتاب تكمن في حقيقة أنه يفسر معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية بطريقة واضحة بحيث يمكن للجهات التي تتبنى لأول مرة المعايير الدولية فهم الموضوع. ويوضح الكتاب التطبيق العملي لمعايير مجلس معايير المحاسبة الدولية باستخدام شروحات سهلة التطبيق وأمثلة بسيطة. ويتقدم خطوة أخرى في تقديم وسائل مساعدة تعليمية على شكل دراسات حالة (مع حلول مدروسة)، وأسئلة اختيار من متعدد (مع الأجوبة)، وآراء متبصرة عملية. ونأمل أن تقودك بساطة منهجه المتدرج في تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تنسجم عموما بنية الكتاب ومحتوياته مع ترتيب ونطاق كل معيار. ويناقش كل فصل معيار محدد من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وجميع الفصول مرتبة بانسجام مع ترقيم هذه المعايير نافذة المفعول حاليا. وتتيح لك هذه البنية استخدام الكتاب كدليل جنبا إلى جنب مع مجلد المعايير الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية. أما الإستثناء الوحيد فهو الفصل المتعلق بمعيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩ الذي يأتي مباشرة بعد الفصل المتعلق بمعيار المحاسبة الدولي رقم ٣٢ في هذا الكتاب، حيث يتطرق المعياران إلى نفس الموضوع: محاسبة الأدوات المالية. كما أن الفصول التي تتناول معايير المحاسبة الدولية تسبق الفصول التي تتناول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

نأمل أن يسهل هذا الكتاب إلى حد كبير من عملية التعلم ويساعد القراء أيضاً على فهم التعقيدات الفنية للمعايير. وبالرغم من بذل جهود عظيمة في وضع هذا الكتاب، إلا أننا نؤمن صدقا بأن هناك دائما مجال للتحسين. لذلك نحن نرحب بأي اقتراحات وملاحظات حول الإصدارات المستقبلية. وبكل تواضع نقر أن جميع الآراء التي تم التعبير عنها في هذا الكتاب هي ملكنا وحدنا ولا تعبر بالضرورة عن آراء الشركات أو المؤسسات التي نحن جزءا منها.

وفي النهاية، نتمنى لجميع قرائنا رحلة تعليمية عبر هذا الكتاب.

عباس علي ميرزا
غراهام هولت
ماغنوس أوريل
آذار ٢٠٠٦

ACKNOWLEDGMENTS

This book would not have seen the light of the day without the help of so many wonderful people around the globe who have helped us to put it together. This IFRS workbook project was conceived and conceptualized way back in 1998, but due to certain unanticipated issues that surfaced later, the project was dropped, only to be revived in 2005. we would be remiss in our duties if we did not thank the editors at John Wiley & Sons, Inc., USA, who had implicit faith in our abilities and greatly helped us in giving shape to this creative endeavor. In particular, we wish to place on record their sincere appreciation of the help provided to us by the following individuals of John Wiley & Sons: Robert Chiarelli, for his patronage of this book project; John De Remigis, for his stewardship of this book project from its incubation stage in 1998 to its completion in 2006 and for his perseverance for these many years; Judy Howarth and Brandon Dust, for their able guidance and patience; Natasha Andrews and Pam Reh and their editorial staff, for their creative and valuable editorial comments and assistance; and Julie Burdin, for her outstanding marketing plan and ideas.

We also wish to place on record our sincere appreciation of the untiring efforts of Ms. Liesel Knorr, the current secretary general of the German Accounting Standards Board and formerly technical director of the International Accounting Standards Committee (IASC), the predecessor body to the IASB, for her thorough technical review of the entire manuscript. Her invaluable comments have all been taken into account in writing this book.

We are also grateful to all our friends and colleagues who helped us during the preparation of this book. Abbas Ali Mirza wishes to place on record his sincere gratitude for all the constructive suggestions offered to him by his friends in conceptualizing the idea of such workbook in IFRS during its formative stages. Furthermore, for their unstinting support, creative ideas, and invaluable contributions, he also wishes to thank his peers and mentors, in particular; Omar Fahoum, chairman and managing partner, Deloitte & Touche (M.E.); Graham Martins, partner, Panell Kerr Forster, United Arab Emirates; Dr. Barry J. Epstein, partner, Russell Novak &Co., LLP, USA his longtime coauthor of the other IFRS book published by John Wiley & Sons, Inc., USA (currently entitled *Wiley: IFRS 2006*); and all his partners and colleagues form Deloitte & Touch (M. E.) including but not limited to Joe El Fadl, Graham Lucas, Anis Sadek, Musa Dajani, Ghassan Jaber, Vikas Taktiani, Hala Khalid, Shivani Agarwal, and Umme Kulssom Soni.

Graham Holt wishes to thank all the special people who have directly and indirectly helped him in preparing this book. (They know he is grateful.)

Magnus Orrell extends his special thanks to his wife, Kristin Orrell, as well as to Andrew Spooner of Deloitte & Touch LLP in United Kingdom and Bengt-Allan Mettinger, accounting consultant in Thailand, who all read earlier versions of the material in this book relating to financial instruments and provided many valuable comments and suggestions.

شكر وعرفان

لولا المساعدة التي قدمها العديد من الأشخاص الرائعين في مختلف أنحاء العالم في وضع هذا الكتاب لما كان من الممكن أن يرى الضوء. إذ يعود بدء مشروع هذا الكتاب حول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتحديد مفاهيمه إلى العام ١٩٩٨، لكن نظراً لقضايا معينة غير متوقعة برزت لاحقاً، تم التخلي عن المشروع حتى أعيد إحياؤه في عام ٢٠٠٥. وسنكون مقصرين في واجبنا إذا لم نشكر المحررين في شركة جون ويلي وأولاده– الولايات المتحدة الأمريكية، الذين كان لديهم إيمان مطلق بقدراتنا والذين مدوا يد العون لنا بشكل كبير في صياغة هذه الجهد الإبداعي. وعلى وجه الخصوص، نود أن نعرب عن خالص تقديرنا للمساعدة التي قدمها لنا الأفراد التالية أسمائهم في شركة جون ويلي وأولاده: روبرت كياريلي لرعايته مشروع هذا الكتاب، وجون دي ريميجيس لإدارته مشروع هذا الكتاب منذ مراحله الأولى في عام ١٩٩٨ ولغاية إنجازه في العام ٢٠٠٦ ولمثابرته طوال هذه السنين العديدة، وجودي هووارث وبراندون داست على توجيههما وصبرهما، وناتاشا أندروز وبام ربه وموظفي التحرير لديهم لمساعدتهم وملاحظاتهم التحريرية القيمة والإبداعية، وجولي بيردين لخطتها وأفكارها التسويقية المميزة.

نود أيضا أن نعرب عن خالص تقديرنا للجهود الجبارة للآنسة ليزل كنور، الأمين العام الحالي لمجلس معايير المحاسبة الألمانية والمدير الفني السابق للجنة معايير المحاسبة الدولية، الهيئة السابقة لمجلس معايير المحاسبة الدولية، على مراجعتها الفنية الشاملة لكامل مخطوطة الكتاب. وقد أخذنا بعين الإعتبار جميع ملاحظاتها القيمة أثناء وضع هذا الكتاب.

نحن ممتنون أيضا لجميع أصدقائنا وزملائنا الذين ساعدونا خلال تحضير هذا الكتاب. ويود عباس علي ميرزا أن يعرب عن جزيل امتنانه لجميع الاقتراحات البناءة التي عرضها أصدقاؤه عليه في وضع مفاهيم فكرة هذا الكتاب حول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في مراحله الأولى. وعلاوة عن ذلك، فهو يود أن يشكر معلميه وأنداده على دعمهم السخي وأفكارهم الإبداعية ومساهماتهم القيمة وبالأخص: عمر فاهوم، رئيس مجلس إدارة وشريك إداري في ديلويت آند توتش (الشرق الأوسط)، وغراهام مارتينز، شريك، بانيل كير فورستر– الإمارات العربية المتحدة، والدكتور باري جيه إبستين، شريك، روسيل نوفاك وشركاه، شركة محدودة المسؤولية– الولايات المتحدة الأمريكية، والمؤلف المشارك ورفيق دربه في تأليف الكتاب الآخر حول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الذي نشر من قبل شركة جون ويلي وأولاده– الولايات المتحدة الأمريكية، (الذي يحمل حاليا عنوان *ويلي: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* ٢٠٠٦)، وجميع زملائه وشركائه في ديلويت آند توتش (الشرق الأوسط) على سبيل المثال لا الحصر: جو الفضل، غراهام لوكاس، أنيس صادق، موسى دجاني، غسان جابر، فيكاس تاكتياني، هلا خالد، شيفاني أغاروال، أم كلثوم سوني.

يود غراهام هولت أن يشكر جميع الأشخاص المميزين الذين ساعدوه بشكل مباشر أو غير مباشر في تحضير هذا الكتاب. (هم يعلمون أنه يشعر بالامتنان).

يعبر ماغنوس أوريل عن شكره الخاص لزوجته، كريستين أوريل، وأيضا إلى أندرو سبونر من شركة ديلويت آند توتش محدودة المسؤولية في المملكة المتحدة، وبينغت– آلان متينغر مستشار المحاسبة من تايلاند، الذين قاموا جميعهم بقراءة النسخ الأولى من مواد هذا الكتاب المتعلقة بالأدوات المالية وقدموا الكثير من الملاحظات والإقتراحات القيمة.

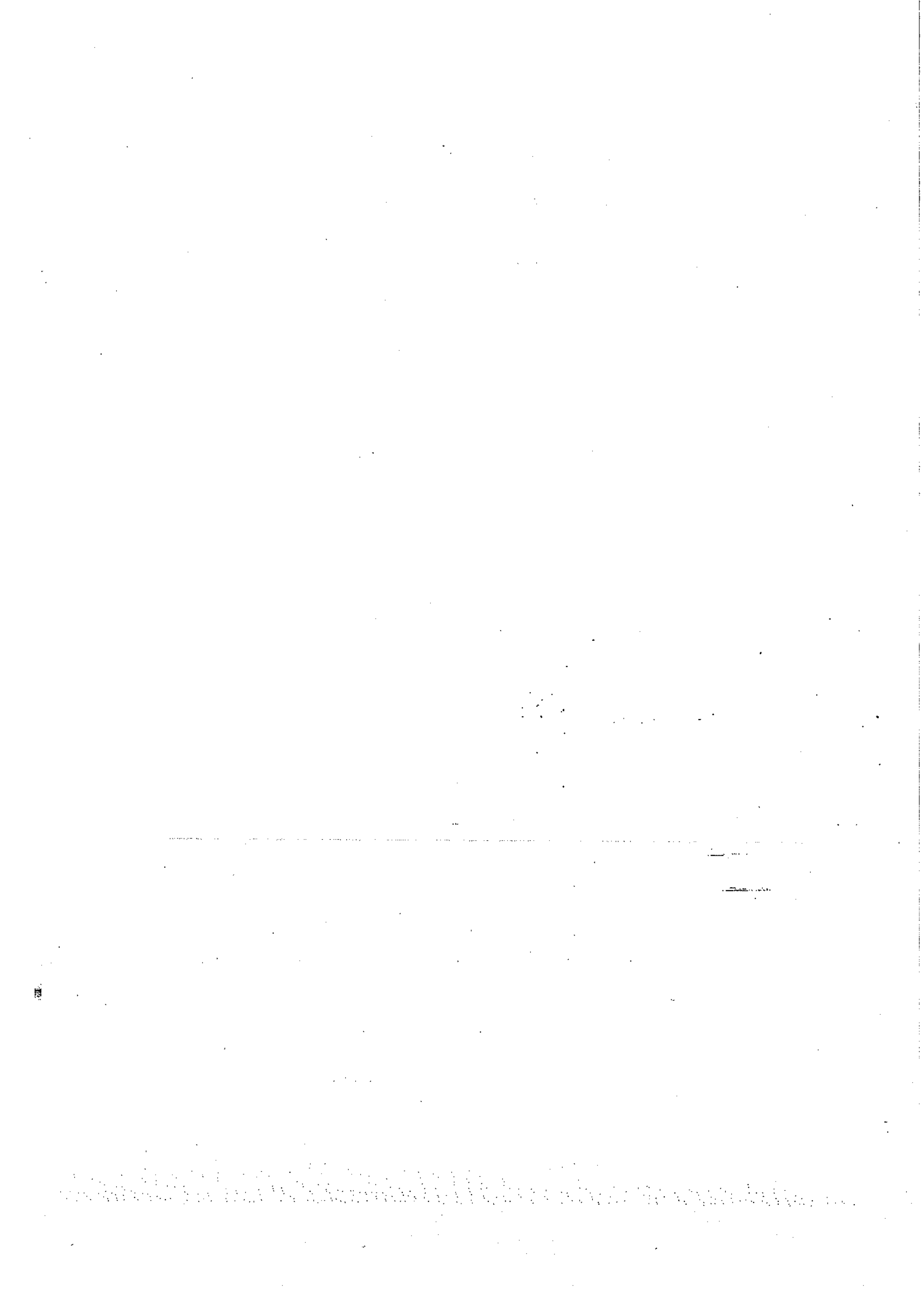
نبذة حول المؤلفين

عباس علي ميرزا هو شريك في شركة ديلويت آند تاتش التي تتخذ من دبي مقرا لها ويقوم بإجراء عمليات تدقيق لكبار العملاء الدوليين والمحليين من الشركات. وهو مسؤول في شركة ديلويت عن المهام الإقليمية مثل التشاور الفني حول قضايا معقدة في مجالي المحاسبة والتدقيق. ويترأس الأستاذ عباس مهام التعليم في ديلويت الشرق الأوسط وهو أحد أعضاء الشركة العالمية للتعليم في أوروبا والشرق الأوسط وأفريقيا. ولديه باع طويل وسجل حافل في حقول المحاسبة والتدقيق والضرائب واستشارات الأعمال وقد عمل لدى شركات تدقيق واستشارات دولية في الولايات المتحدة الأمريكية والشرق الأوسط والهند. وكثيرا ما يلقي الأستاذ عباس الخطابات الرئيسية في المؤتمرات العالمية الكبرى حول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كما ترأس فعاليات رفيعة المستوى في المحاسبة مثل قمة المحاسبة العالمية التي عقدت في دبي تحت رعاية مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية. وقد شارك الأستاذ عباس منذ البداية في تأليف كتاب حول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قامت بنشره شركة ويلي وأبناؤه إنك والذي تم طبع الإصدار العاشر منه ويحمل عنوان *"ويلي: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٢٠٠٦"*. ويشغل الأستاذ عباس أو قد شغل عدة مناصب معروفة في مهنة المحاسبة على الصعيد العالمي منها ما يلي:

- رئيس الجلسة الواحدة والعشرين، مجموعة العمل الحكومية التابعة للأمم المتحدة للخبراء حول معايير المحاسبة وإعداد التقارير الدولية، وقد تم انتخابه لهذا المنصب في مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية الذي عقد في جنيف في نوفمبر ٢٠٠٤.
- عضو في الفريق الدائم للأمم النامية التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين، الذي تم إعادة تسميته مؤخرا بلجنة الأمم النامية التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين
- عضو في لجنة معايير المحاسبة، مجلس الأوراق المالية والصرف في الهند
- نائب رئيس مجموعة المدققين، غرفة دبي للتجارة والصناعة
- مستشار فني لمنظمة المحاسبة والتدقيق التابعة لمجلس التعاون الخليجي
- عضو في المجموعة الاستشارية للخبراء حول إفصاحات حوكمة الشركات، مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية
- عضو في المجموعة الاستشارية للخبراء حول المسؤولية الاجتماعية للشركات، مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية

جراهام هولت هو محاسب قانوني مؤهل (معهد المحاسبين القانونيين في بريطانيا وويلز) لدى برايس ووترهاوس وزميل جمعية المحاسبين القانونيين. ويحمل الأستاذ جراهام كذلك درجة البكالوريوس في التجارة ودرجة الماجستير في الاقتصاد. وبصفته أحد واضعي امتحانات جمعية المحاسبين القانونيين، فقد برز في وضع منهاج المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وبرنامج امتحاناتها. وهو محاضر رئيسي في كلية الأعمال في جامعة مانشستر متروبوليتان حيث يشغل منصب مدير الدورات المهنية. وقد ألقى الأستاذ جراهام محاضرات حول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في مختلف أنحاء العالم ولديه العديد من الإصدارات في ذلك الموضوع. كما شارك أيضا في إدارة الدورات التدريبية حول تلك المعايير.

ماغنوس أوريل هو أحد الأفراد العاملين في المكتب الدولي لشركة ديلويت آند تاتش ال.ال.بي في ويلتون، كونيكتيكت (الولايات المتحدة الأمريكية)، حيث يقع ضمن اختصاصه قضايا محاسبة الأدوات المالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما. وقبل انضمامه إلى شركة ديلويت، عمل مؤخرا كمدير مشروع في مجلس معايير المحاسبة الدولية في لندن، المملكة المتحدة، حيث قام بدور رئيسي في وضع النسخة الحالية من المعايير الدولية حول الأدوات المالية. وقد عمل سابقا خلال مسيرة عمله كعضو في أمانة سر لجنة بازل حول الإشراف المصرفي في بنك التسويات الدولية في بازل، سويسرا، وكمسؤول عن المفوضية الأوروبية في بروكسل، بلجيكا، وكخبير محاسبة في سلطة الإشراف المالي في ستوكهولم، السويد. وبعيدا عن كونه محاسب قانوني في ولاية كونيكتيكت، يحمل الأستاذ ماغنوس لقب محلل مالي قانوني منحه إياه معهد المحللين الماليين القانونيين (المعروف سابقا بجمعية إدارة وبحوث الاستثمار). بالإضافة إلى ذلك، يحمل الأستاذ ماغنوس درجتي البكالوريوس والماجستير في إدارة الأعمال والاقتصاد ودرجة الماجستير في القانون ودرجة الماجستير في المحاسبة والإدارة المالية. كما كان أحد المتحدثين الرئيسيين حول مواضيع إعداد التقارير المالية في الندوات والمؤتمرات والاجتماعات على المستوى التنفيذي في العديد من بلدان أوروبا وآسيا والأمريكيتين، ولديه مقالات في المنشورات الدورية في مجالي المحاسبة والمالية.



١ مقدمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

١. المقدمة

تلقى معايير المحاسبة الدولية ، التي أعيد تسميتها حالياً إلى "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" قبولاً عالمياً. ويناقش هذا القسم مدى الإعتراف العالمي بهذه المعايير ويشتمل على نبذة موجزة لتاريخ عملية وضع المعايير الدولية وعناصرها الرئيسية.

٢. تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عالمياً

١/٢ أحرزت عملية وضع معايير المحاسبة الدولية في السنوات القليلة الفائتة عدداً من النجاحات في تحقيق إعتراف واستخدام أكبر للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٢/٢ كان أحد الأهداف الرئيسية المفاجئة هو عندما الاتحاد الأوروبي في العام ٢٠٠٢ تشريعا يقتضي من الشركات المدرجة في أوروبا تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية الموحدة. وأصبح التشريع نافذ المفعول في العام ٢٠٠٥ وينطبق على أكثر من ٧٠٠٠ شركة في ٢٨ بلدا، بما في ذلك فرنسا وألمانيا وايطاليا واسبانيا والمملكة المتحدة. وتعني عملية تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في أوروبا أن تحل محل معايير ومتطلبات المحاسبة الوطنية كأساس لإعداد وعرض البيانات المالية الجماعية للشركات المدرجة في أوروبا.

٣/٢ هناك بلدان أخرى كثيرة خارج أوروبا تتجه نحو تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ففي العام ٢٠٠٥ أصبحت هذه المعايير إلزامية في بلدان عديدة في جنوب شرق آسيا وآسيا الوسطى وأميركا اللاتينية وجنوب إفريقيا والشرق الأوسط وبلدان الكاريبي. ويضاف لذلك أن بلدانا أخرى كانت قد تبنت معايير محاسبة وطنية تعكس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مثل استراليا وهونغ كونغ ونيوزلندة والفلبين وسنغافورة. وقُدّر أن أكثر من ٧٠ بلدا طلبت من شركاتها المدرجة تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عند إعدادها وعرضها للبيانات المالية في العام ٢٠٠٥.

البلدان التي تبنت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

فيما يلي أدناه مجموعة البلدان التي يطلب من بعض أو جميع شركاتها تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو تطبيق المعايير القائمة على أساسها:

إفريقيا :

مصر، كينيا، ملاوي، موريشيوس، ناميبيا، جنوب إفريقيا، تنزانيا

الأمريكيتين :

ألبهاما، بربادوس، كوستاريكا، جمهورية الدومينيكان، الإكوادور، غواتيمالا، غويانا، هاييتي، هندوراس، جمايكا، نيكاراغوا، بنما، البيرو، ترينيداد وتوباغو، فنزويلا

آسيا :

أرمينيا، مملكة البحرين، بنغلادش، الصين، جورجيا، هونغ كونغ، الأردن، كازاخستان، الكويت، قيرغستان، لبنان، نيبال، عُمان، الفلبين، قطر، سنغافورة، طاجكستان، الإمارات العربية المتحدة

أوروبا :

النمسا، بلجيكا، البوسنة، بلغاريا، كورواتيا، قبرص، جمهورية التشيك، الدنمارك، استونيا، فنلندة، فرنسا، ألمانيا، اليونان، هنغاريا، أيسلندة، ايرلندة، ايطاليا، لاتفيا، ليخشتشتين، ليتوانيا، لوكسمبورغ، مقدونيا، مالطا، هولندة، النرويج، بولندة، البرتغال، رومانيا، روسيا، سلوفينيا، جمهورية السلوفاك، اسبانيا، السويد، أوكرانيا، المملكة المتحدة، يوغوسلافيا

أوقيانوسيا :

استراليا، نيوزيلندة، بابوه نيوغينيا

٤/٢ يرحب المستثمرون والدائنون والمحللون الماليون وغيرهم من مستخدمي البيانات المالية بتبني المعايير التي تتطلب معلومات عالية الجودة وشفافة وقابلة للمقارنة. فمن الصعب في غياب المعايير المشتركة مقارنة المعلومات

المالية التي تعدها المنشآت المتواجدة في أنحاء مختلفة من العالم. وفي سياق الاقتصاد الآخذ في العولمة على نحو متزايد، يسهل استخدام مجموعة واحدة من معايير المحاسبة عالية الجودة الإستثمار والقرارات الإقتصادية الأخرى عبر الحدود ويزيد من كفاءة السوق ويقلل من تكاليف جمع رأس المال.

٣. الإستثناءات المتبقية

١/٣ إن أكثر الاستثناءات المتبقية أهمية فيما يخص الإعتراف العالمي بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي الولايات المتحدة واليابان وكندا، طبقاً لمعايير حجم أسواقها الرأسمالية. إذ لا يزال يُطلب من المنشآت في هذه البلدان إتباع معايير محاسبة محلية.

٢/٣ يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية، وهو الهيئة المسئولة عن وضع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، على نحو وثيق مع الهيئات الواضعة لمعايير المحاسبة الوطنية في هذه البلدان، بما في ذلك المجلس الأمريكي لمعايير المحاسبة المالية والمجلس الياباني لمعايير المحاسبة من أجل تقليص الفروقات ما بين معايير المحاسبة المحلية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. كما تم في كندا نشر مقترح لمطابقة معايير المحاسبة المحلية مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٣/٣ قامت الجهة المنظمة للأوراق المالية المحلية في الولايات المتحدة (هيئة الأوراق المالية) بوضع خارطة طريق بهدف إلغاء المتطلب الحالي الذي يقتضي من الشركات غير الأميركية التي تجمع رأس المال في الأسواق الأمريكية إعداد مطابقة لبياناتها المالية المعدة على أساس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما.

٤. لجنة معايير المحاسبة الدولية

كانت لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ العام ١٩٧٣ وحتى العام ٢٠٠١ الهيئة المسئولة عن وضع المعايير الدولية. وتتمثل الأهمية الرئيسية للجنة معايير المحاسبة الدولية في تشجيعها واضعي معايير المحاسبة الوطنية حول العالم على تحسين وتوحيد معايير المحاسبة الوطنية. وفيما يلي أهداف اللجنة كما هو منصوص عليها في دستورها:

- صياغة ونشر معايير محاسبة بما يصب في الصالح العام ينبغي مراعاتها في عرض البيانات المالية ودعم قبولها والإلتزام بها في جميع أنحاء العالم
- العمل عموما من أجل تحسين وتوحيد الأنظمة ومعايير المحاسبة والإجراءات المتعلقة بعرض البيانات المالية

١/٤ لجنة معايير المحاسبة الدولية ومهنة المحاسبة

لقد كان دائما يربط لجنة معايير المحاسبة الدولية علاقة خاصة بمهنة المحاسبة الدولية. وقد تم إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية في العام ١٩٧٣ من خلال الإتفاق بين هيئات المحاسبة المهنية في تسع بلدان، ومنذ عام ١٩٨٢ تكونت عضويتها من جميع هيئات المحاسبة المهنية تلك التي كانت أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين، أي هيئات المحاسبة المهنية في أكثر من ١٠٠ بلد. وكجزء من عضويتها في لجنة معايير المحاسبة الدولية، التزمت هيئات المحاسبة المهنية حول العالم باستخدام مساعيها لإقناع الحكومات وهيئات وضع المعايير ومنظمي الأوراق المالية ومجتمع الأعمال بأنه ينبغي أن تمتثل البيانات المالية لمعايير المحاسبة الدولية.

٢/٤ مجلس لجنة المعايير المحاسبية الدولية

لقد أوكل أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (أي هيئات المحاسبة المهنية في مختلف أنحاء العالم) مسؤولية جميع أنشطتها، بما في ذلك جميع أنشطة وضع المعايير، إلى مجلس اللجنة. والمجلس مؤلف من ١٣ وفدا يمثلون أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية وما يصل إلى أربعة منظمات يتم تعيينها من قبل المجلس. وتم دعم المجلس، الذي يجتمع عادة أربع مرات سنويا، بأمانة عامة صغيرة تقع في لندن في المملكة المتحدة.

٣/٤ المجموعة الأولية من المعايير الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية

ركزت لجنة معايير المحاسبة الدولية في سنواتها الأولى جل جهودها على وضع مجموعة من معايير المحاسبة الأساسية. وكان يتم عادة صياغة هذه المعايير بشكل موسّع وقد احتوت على عدة معاملات بديلة لتتلاءم والممارسات المحاسبية المختلفة في جميع أنحاء العالم. إلا أن هذه المعايير تعرضت لاحقا للانتقاد كونها واسعة جداً وتحتوي على العديد من الخيارات.

٤/٤ مشروع التحسينات وقابلية المقارنة

بدأت لجنة معايير المحاسبة الدولية في العام ١٩٨٧ بالعمل على تحسين معاييرها وتقليص عدد الخيارات وتحديد المعاملات المحاسبية المفضلة من أجل إتاحة قابلية أكبر للمقارنة في البيانات المالية. وازدادت أهمية هذا العمل حيثما بدأ منظمو الأوراق المالية في جميع أنحاء العالم بالمشاركة الفاعلة في عملية وضع معايير المحاسبة الدولية.

٥/٤ برنامج عمل المعايير الجوهرية

١/٥/٤ عملت لجنة معايير المحاسبة الدولية خلال التسعينات على نحو وثيق ومتزايد مع المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية حول تحديد جدول أعمالها. وفي عام ١٩٩٣، رفضت اللجنة الفنية للمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية إمكانية مصادقة المنظمة على المعايير الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية لأغراض الإدراج في البورصة عبر الحدود وجمع رأس المال في مختلف أنحاء العالم وحددت قائمة بالمعايير الجوهرية التي ينبغي على لجنة معايير المحاسبة الدولية إنجازها لأغراض هذه المصادقة. واستجابة لذلك، أعلنت لجنة معايير المحاسبة الدولية في العام ١٩٩٥ موافقتها على خطة عمل لوضع المجموعة الشاملة من المعايير الجوهرية التي سعت ورائها المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية. وأصبح هذا الجهد يُعرف ببرنامج عمل المعايير الجوهرية.

٢/٥/٤ بعد ثلاث سنوات من العمل الحثيث لوضع ونشر المعايير التي لبت معايير المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية، استكملت لجنة معايير المحاسبة الدولية برنامج عمل المعايير الجوهرية في العام ١٩٩٨. وأوصت اللجنة الفنية التابعة للمنظمة الدولية في العام ٢٠٠٠ بأن يجيز منظمو الأوراق المالية في مختلف أنحاء العالم لجهات الإصدار الأجنبية باستخدام معايير لجنة معايير المحاسبة الدولية لأغراض العرض والإدراج في البورصة عبر الحدود، رهنا بمعاملات إضافية معينة.

٦/٤ معايير المحاسبة الدولية وتفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية أثناء وجودها ٤١ معيارا مرقما تُعرف على أنها معايير المحاسبة الدولية، إضافة إلى *إطار إعداد وعرض البيانات المالية*. وفي الوقت الذي تم فيه سحب بعض المعايير الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية، لا يزال بعضها نافذ المفعول. بالإضافة إلى ذلك، لا تزال بعض التفسيرات الصادرة عن الهيئة التفسيرية التابعة اللجنة، أي ما يسمى بلجنة التفسيرات الدائمة، نافذة المفعول.

قائمة بمعايير المحاسبة الدولية التي لا تزال نافذة المفعول للبيانات المالية لعام ٢٠٠٦

المعيار ١: *عرض البيانات المالية*
المعيار ٢: *المخزون*
المعيار ٧: *بيان التدفق النقدي*
المعيار ٨: *السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*
المعيار ١٠: *الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية*
المعيار ١١: *عقود الإنشاء*
المعيار ١٢: *ضرائب الدخل*
المعيار ١٤: *تقديم التقارير حول القطاعات*
المعيار ١٦: *الممتلكات والمصانع والمعدات*
المعيار ١٧: *عقود الإيجار*
المعيار ١٨: *الإيراد*
المعيار ١٩: *منافع الموظفين*
المعيار ٢٠: *محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية*
المعيار ٢١: *آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*
المعيار ٢٣: *تكاليف الإقتراض*
المعيار ٢٤: *الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة*
المعيار ٢٦: *المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد*
المعيار ٢٧: *البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*
المعيار ٢٨: *المحاسبة الاستثمارات في المنشآت الزميلة*
المعيار ٢٩: *التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع*
المعيار ٣٠: *الإفصاحات في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة*
المعيار ٣١: *الحصص في المشاريع المشتركة*
المعيار ٣٢: *الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*
المعيار ٣٣: *حصة السهم من الأرباح*
المعيار ٣٤: *التقارير المالية المرحلية*
المعيار ٣٦: *انخفاض قيمة الأصول*
المعيار ٣٧: *المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة*
المعيار ٣٨: *الأصول غير الملموسة*

المعيار ٣٩: *الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*

المعيار ٤٠: *الإستثمارات العقارية*

المعيار ٤١: *الزراعة*

قائمة بتفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة التي لا تزال نافذة المفعول للبيانات المالية لعام ٢٠٠٦

التفسير ٧: *مدخل إلى عملة اليورو*

التفسير ١٠: *المساعدات الحكومية – عدم وجود علاقة محددة مع الأنشطة التشغيلية*

التفسير ١٢: *توحيد البيانات المالية– للمنشآت ذات الغرض الخاص*

التفسير ١٣: *الوحدات تحت السيطرة المشتركة– المساهمات غير النقدية للمشاركين في مشروع مشترك*

التفسير ١٥: *عقود الإيجار التشغيلية– الحوافز*

التفسير ٢١: *ضرائب الدخل– استرداد الأصول التي تم إعادة تقييمها وغير القابلة للإستهلاك*

التفسير ٢٥: *ضرائب الدخل– التغيرات في الوضع الضريبي للمشروع أو لساهميه*

التفسير ٢٧: *تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لعقود التأجير*

التفسير ٢٩: *الإفصاح– ترتيبات امتياز تقديم الخدمات*

التفسير ٣١: *الإيراد– المقايضة التي تنطوي على خدمات إعلانية*

التفسير ٣٢: *الأصول غير الملموسة– تكاليف الموقع الإلكتروني*

٥. مجلس معايير المحاسبة الدولية

١/٠/٥ تم في العام ٢٠٠١ إجراء تغييرات أساسية من أجل تعزيز استقلالية ومشروعية وجودة عملية وضع معايير المحاسبة الدولية. وتم على وجه الخصوص استبدال لجنة معايير المحاسبة الدولية بمجلس معايير المحاسبة الدولية بصفته الجهة المسئولة عن وضع المعايير الدولية.

الفروق الرئيسية بين لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الدولية

يختلف مجلس معايير المحاسبة الدولية عن لجنة معايير المحاسبة الدولية، وهي الهيئة السابقة له، في عدة مجالات رئيسية:

- خلافاً للجنة معايير المحاسبة الدولية، لا يربط مجلس معايير المحاسبة الدولية علاقة خاصة بمهنة المحاسبة الدولية. وعوضاً عن ذلك، يتم إدارة مجلس معايير المحاسبة الدولية من قبل مجموعة من الأمناء ذوي خلفيات جغرافية ووظيفية متنوعة مستقلين عن مهنة المحاسبة.
- وخلافاً لأعضاء مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية، فإن أعضاء مجلس إدارة مجلس معايير المحاسبة الدولية هم أفراد يتم تعيينهم على أساس المهارة الفنية والخبرة أكثر من كونهم ممثلين لهيئات محاسبية وطنية محددة أو منظمات أخرى.
- وخلافاً لمجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية، الذي اجتمع قرابة أربع مرات فقط خلال عام، ينعقد عادة مجلس إدارة مجلس معايير المحاسبة الدولية مرة كل شهر. وعلاوة على ذلك، ارتفع عدد الموظفين الفنيين والتجاريين الذين يعملون لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية بشكل كبير مقارنة مع لجنة معايير المحاسبة الدولية. (وكما هو الحال مع لجنة معايير المحاسبة الدولية، يوجد مقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في مدينة لندن، المملكة المتحدة).

حلت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية محل الهيئة التفسيرية للجنة معايير المحاسبة الدولية (لجنة التفسيرات الدائمة).

٢/٠/٥ فيما يلي أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية كما ورد نصها في دستوره:

(أ) وضع، بما يصب في الصالح العام، مجموعة واحدة من معايير المحاسبة العالمية عالية الجودة ويسيرة الفهم وقابلة للإنفاذ والتي تتطلب معلومات ذات جودة عالية وشفافة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية وإعداد التقارير المالية الأخرى من أجل مساعدة المشاركين في مختلف أسواق رأس المال في العالم والمستخدمين الآخرين للمعلومات على اتخاذ القرارات الإقتصادية؛

(ب) تشجيع استخدام تلك المعايير وتطبيقها بشكل صارم؛ و

(ج) العمل بفعالية مع واضعي المعايير الوطنية لتحقيق التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وذلك وصولا إلى حلول ذات جودة عالية.

٣/٠/٥ تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية في إجتماعه الأول المنعقد في عام ٢٠٠١ كافة معايير المحاسبة الدولية المعلقة الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية على أنها معايير خاصة به.

ويستمر العمل بتلك المعايير لدرجة أن مجلس معايير المحاسبة الدولية لا يقوم بتعديلها أو سحبها. وتُعرف المعايير الجديدة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وعند الإشارة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في مجملها، يشتمل ذلك المصطلح على كل من معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

قائمة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
المعيار ١ : *تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى*
المعيار ٢ : *الدفع على أساس الأسهم*
المعيار ٣ : *اندماج الأعمال*
المعيار ٤ : *عقود التأمين*
المعيار ٥ : *الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة*
المعيار ٦ : *استكشاف وتقييم الموارد المعدنية*
المعيار ٧ : *الأدوات المالية : الإفصاحات*

٤/٠/٥ كان أحد المشاريع الأولى التي قام بها مجلس معايير المحاسبة الدولية هو تحديد فرص تحسين مجموعة المعايير القائمة من خلال إضافة الإرشادات وإلغاء التغيرات والإختيارات. وتشكل المعايير المحسنة التي تم تبنيها في العام ٢٠٠٣ جزءا مما يسمى لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية بالقاعدة المستقرة للمعايير لاستخدامها في عام ٢٠٠٥ عندما تحول عدد كبير من بلدان العالم من تبني متطلبات المحاسبة الوطنية إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كما فعلت جميع بلدان الإتحاد الأوروبي.

١/٥ هيكل وإدارة مجلس معايير المحاسبة الدولية

١/١/٥ *الأمناء*

تقع مسؤولية إدارة مجلس معايير المحاسبة الدولية على عاتق أمناء مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية ("أمناء مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية"، أو ببساطة "الأمناء"). ولا يشارك الأمناء في أنشطة وضع المعايير الخاصة بمجلس معايير المحاسبة الدولية. وعوضا عن ذلك، يتحمل الأمناء مسؤولية القضايا الإستراتيجية الواسعة والميزانية والإجراءات التشغيلية إضافة إلى تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية.

٢/١/٥ *مجلس الإدارة*

يقع على عاتق مجلس الإدارة مسؤولية جميع أنشطة وضع المعايير، بما في ذلك وضع وتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. يتألف المجلس من ١٤ عضوا من جميع أنحاء العالم يتم اختيارهم من قبل الأمناء على أساس المهارات الفنية والمهن ذات الصلة والخبرات التجارية والسوقية ذات الصلة. كما يتألف المجلس الذي ينعقد عادة مرة واحدة كل شهر من ١٢ عضوا متفرغا وعضوين بدوام جزئي. وينتمي أعضاء المجلس إلى خلفيات مختلفة، بما في ذلك المدققين ومعدّي البيانات المالية ومستخدمي البيانات المالية والأكاديميين.

٣/١/٥ *المجلس الإستشاري للمعايير*

يقوم المجلس الإستشاري للمعايير بتقديم النصح لمجلس معايير المحاسبة الدولية. ويتألف مما يقارب ٤٠ عضوا يقوم الأمناء بتعيينهم. ويقدم المجلس الإستشاري للمعايير منتدى للمؤسسات والأفراد المهتمين بإعداد التقارير المالية الدولية لتوفير النصح حول قرارات وأولويات جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويشمل الأعضاء الحاليون كبار الوظفين في مجال المالية والمحاسبة الذين ينتمون إلى بعض أكبر شركات العالم والمنظمات الدولية، ومحللين ماليين وأكاديميين قياديين، ومنظمين، وواضعي معايير المحاسبة، وشركاء من شركات المحاسبة الرائدة.

٤/١/٥ *لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*

إن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وهي الهيئة التفسيرية التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية، مسئولة عن وضع الإرشادات التفسيرية حول قضايا المحاسبة التي لا يتم التطرق إليها على وجه التحديد في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو تلك القضايا التي يمكن أن تتلقى تفسيرات مختلفة أو غير مقبولة في ظل غياب الإرشادات الرسمية. ويتم تعيين أعضاء لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من قبل الأمناء.

قائمة بتفسيرات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
التفسير ١ : *التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والإستعادة والإلتزامات المماثلة*
التفسير ٢ : *أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة*
التفسير ٣: *حقوق الإنبعاث (تم سحبه)*

التفسير ٤: *تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار*

التفسير ٥: *الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي*

التفسير ٦: *الإلتزامات الناجمة من المشاركة في سوق محددة- فضلات معدات كهربائية والكترونية*

التفسير ٧: *تطبيق منهج إعادة البيان بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ "التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع"*

التفسير ٨: *نطاق تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢*

التفسير ٩: *إعادة تقييم المشتقات الضمنية*

٥/١/٥ *العملية الملائمة لوضع المعايير*

كجزء من عمليته الملائمة في وضع معايير جديدة أو منقحة، يقوم المجلس بنشر مسودة عرض للمعيار المقترح كي يبدي الجمهور ملاحظاته في سبيل الحصول على آراء جميع الأطراف المهتمة. ويقوم المجلس أيضا بنشر "أساس الإستنتاجات" حول مسودات العرض والمعايير الخاصة به لتفسير كيفية توصله للإستنتاجات وتقديم معلومات عامة. وعندما يبدي عضو واحد أو أكثر من أعضاء المجلس عدم موافقته على أحد المعايير، يقوم المجلس بنشر تلك الآراء المعارضة للمعيار. وللحصول على النصح حول المشاريع الكبرى، يشكل المجلس في أغلب الأحيان لجان إرشادية أو مجموعات مختصة أخرى ويمكن أن يعقد جلسات مفتوحة للجمهور وقد يجري اختبارات ميدانية حول المعايير المقترحة.

٢ *إطار* مجلس معايير المحاسبة الدولية

١. المقدمــة

١/١ يحدد *إطار إعداد وعرض البيانات المالية* ("*الإطار*") المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض البيانات المالية، وهي الأهداف والإفتراضات والخصائص والتعريفات والمعايير التي تحكم إعداد التقارير المالية. لذلك، يشار عادة إلى الإطار بـ "الإطار المفهومي". يتناول *الإطار* ما يلي:

(أ) هدف البيانات المالية

(ب) الإفتراضات الأساسية

(ج) الخصائص النوعية التي تحدد فائدة المعلومات في البيانات المالية

(د) تعريف العناصر التي تشكل البيانات المالية وقياسها والإعتراف بها

(هـ) مفهومي رأس المال والمحافظة على رأس المال

٢/١ لا يكون *للإطار* قوة إنفاذ المعيار. وبدلاً من ذلك، تشمل أغراضه أولاً مساعدة وتوجيه مجلس معايير المحاسبة الدولية عند وضعه لمعايير جديدة أو منقحة. وثانياً مساعدة معدّي البيانات المالية في تطبيق المعايير والتعامل مع المواضيع التي لا يتم معالجتها في معيار معين. وبالتالي، وفي حالة تعارض *الإطار* مع معيار ما، يسود المعيار على *الإطار*.

حالة عملية

عند عدم وجود معيار أو تفسير معين ينطبق بصورة محددة على معاملة أو حدث أو ظرف آخر، فإن معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* يقتضي من الإدارة استخدام اجتهادها في صياغة وتطبيق سياسة محاسبية ينتج عنها معلومات ملائمة وموثوقة. وأثناء إجراء ذلك الاجتهاد، ينبغي على الإدارة أن تشير إلى ما يلي وتدرس قابلية تطبيقه بالترتيب التنازلي: (أ) المتطلبات والإرشادات الواردة في المعايير والتفسيرات التي تتناول قضايا مشابهة وذات علاقة (ب) التعريفات ومعايير الإعتراف ومفاهيم قياس الأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف الواردة في *الإطار*. وعليه، يعمل *الإطار* كدليل للجهات المعدّة للتعامل مع قضايا المحاسبة في غياب متطلبات أكثر تحديدا.

٢. هدف البيانات المالية

يتلخص هدف البيانات المالية في تقديم معلومات حول المركز المالي للمنشأة وأدائها والتغيرات في مركزها المالي بحيث تكون مفيدة لمجموعة كبيرة من المستخدمين في اتخاذ القرارات الإقتصادية (مثلاً، بيع استثمار ما أو الإحتفاظ به في منشأة معينة). ويشمل المستخدمون المستثمرين والموظفين والمقرضين والموردين والدائنين التجاريين الآخرين والعملاء والحكومات ووكالاتها الحاليين والمحتملين والجمهور. ولأن المستثمرين هم من يقدم رأس المال المخاطر، فإنه من المفترض أن البيانات المالية التي تلبي حاجاتهم ستلبي أيضا معظم حاجات المستخدمين الآخرين.

٣. الإفتراضات الأساسية

يوجد عادة افتراضان يشكلان أساس إعداد وعرض البيانات المالية وهما أساس الإستحقاق والمنشأة المستمرة.

١/٣ أساس الاستحقاق

١/١/٣ عند إعداد البيانات المالية على أساس الإستحقاق المحاسبي، يتم الإعتراف بآثار المعاملات والأحداث

الأخرى عند وقوعها (وليس عند قبض أو دفع النقد أو معادله)، ويتم قيدها في السجلات المحاسبية والإبلاغ عنها في البيانات المالية للفترات المتعلقة بها.

٢/١/٣ يتطرق أيضا معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"* إلى افتراض أساس الإستحقاق، إذ يوضح أنه عند استخدام أساس الإستحقاق المحاسبي، فإنه يتم الإعتراف بالبنود على أنها أصول والتزامات وحقوق ملكية ودخل ومصاريف (عناصر البيانات المالية) عند تلبيتها للتعريفات ومعايير الإعتراف لتلك العناصر الواردة في *الإطار*.

٢/٣ المنشأة المستمرة

١/٢/٣ عند إعداد البيانات المالية على أساس المنشأة المستمرة، يفترض أنه ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة إلى تصفية أو تقليص نطاق عملياتها بشكل كبير، وأنها ستستمر في عملياتها في المستقبل المنظور. وإذا لم يكن هذا الافتراض صحيحاً، فإنه قد يلزم إعداد البيانات المالية على أساس مختلف، وإذا كان الحال كذلك، يتم الإفصاح عن الأساس المستخدم.

٢/٢/٣ يتطرق أيضاً معيار المحاسبة الدولي ١ إلى افتراض المنشأة المستمرة، والذي يقتضي من الإدارة تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة عند إعداد البيانات المالية.

٤. الخصائص النوعية للبيانات المالية

الخصائص النوعية هي السمات التي تجعل من المعلومات المقدمة في البيانات المالية مفيدة للمستخدمين. ووفقاً لما ورد في الإطار، فإن الخصائص النوعية الرئيسية الأربعة هي:

(١) قابلية الفهم
(٢) الملائمة
(٣) الموثوقية
(٤) قابلية المقارنة

١/٤ قابلية الفهم

تشير "قابلية الفهم" إلى المعلومات التي تكون مفهومة بسهولة بالنسبة للمستخدمين الذين يملكون معرفة جيدة بالنشاطات التجارية والاقتصادية والمحاسبة ولديهم رغبة في دراسة المعلومات بدرجة معقولة من العناية.

٢/٤ الملائمة

١/٢/٤ تشير "الملائمة" إلى المعلومات التي تكون ذات صلة باحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات. وتكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين من خلال مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية أو الحالية أو المستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم السابقة. ويرتبط مفهوم الملائمة على شكل وثيق مع مفهوم المادية. ويصف *الإطار* المادية على أنها عتبة أو نقطة توقف للمعلومات التي يؤدي إغفالها أو عرضها بصورة خاطئة إلى التأثير على القرارات الإقتصادية للمستخدمين المتخذة على أساس البيانات المالية.

٢/٢/٤ يتطرق معيار المحاسبة الدولي ١ إلى مفهوم المادية بشكل أوسع، إذ ينص على ضرورة عرض كل فئة مادية من البنود المتشابهة بشكل منفصل في البيانات المالية وعرض البنود ذات الطبيعة أو الوظيفة المختلفة بشكل منفصل إلا إذا كانت غير مادية. ولا ينبغي بموجب مفهوم المادية تلبية متطلب إفصاح محدد في معيار أو تفسير معين إذا كانت المعلومات غير مادية.

٣/٤ الموثوقية

١/٣/٤ تشير "الموثوقية" إلى المعلومات التي تخلو من الخطأ المادي والتحيز والتي يمكن الإعتماد عليها من قبل المستخدمين لتمثل بصدق ما تقصد تمثيله أو ما يتوقع على نحو معقول أن تمثله. ووفقاً لما ورد في *الإطار*، ينبغي أن تتصف المعلومات بما يلي لتكون موثوقة:

- أن تخلو من الخطأ المادي
- أن تكون محايدة، أي أن تخلو من التحيز
- تمثل بصدق المعاملات والأحداث الأخرى التي تقصد تمثيلها أو ما يتوقع على نحو معقول أن تمثله (*الصدق التمثيلي*). وإذا كانت المعلومات ستمثل بصدق المعاملات والأحداث الأخرى التي تقصد تمثيلها، فإن الإطار ينص على محاسبتها وعرضها وفقا لجوهرها وحقيقتها الإقتصادية حتى لو كان شكلها القانوني مختلفا (*تغليب الجوهر على الشكل*)

- أن تكون كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة.

٢/٣/٤ ترتبط "الحيطة والحذر" بمفهوم الموثوقية، إذ ينبغي بموجبها على معدّي البيانات المالية تبني درجة من الحذر في ممارسة الأحكام المطلوبة أثناء عمل التقديرات، بحيث لا يتم المبالغة في بيان الأصول أو الدخل ولا يتم التقليل من بيان الإلتزامات والمصاريف. ولكن ممارسة الحيطة والحذر لا تبرر التقليل المتعمد في بيان الأصول أو الدخل أو المبالغة المتعمدة في بيان الإلتزامات أو المصاريف، لأن البيانات المالية لن تكون محايدة وبالتالي غير موثوقة.

٤/٤ قابلية المقارنة

١/٤/٤ تشير "قابلية المقارنة" إلى المعلومات التي يمكن مقارنتها عبر الوقت وبين المنشآت. ولتحقيق قابلية المقارنة، ينبغي محاسبة المعاملات والأحداث المشابهة بنفس الطريقة من قبل منشأة من خلال منشأة أخرى، عبر الوقت بالنسبة لتلك المنشأة، ومن قبل منشآت مختلفة.

٢/٢/٤ يتطرق أيضا معيار المحاسبة الدولي ١ إلى تناسق العرض. إذ ينص على الحفاظ على عرض وتصنيف البنود في البيانات المالية، كقاعدة عامة، من فترة إلى الفترة التي تليها، مع وجود استثناءات محددة.

٥/٤ القيود

يوجد عادة على الصعيد العملي تضاد بين الخصائص النوعية المختلفة للمعلومات. وفي هذه الحالات، يجب تحقيق توازن مناسب بين هذه الخصائص من أجل تحقيق هدف البيانات المالية.

أمثلة

فيما يلي أمثلة على التضاد بين الخصائص النوعية للمعلومات:

- *هناك تضاد بين الإبلاغ عن المعلومات الملائمة في الوقت المحدد وكم الوقت الذي يُستغرق لضمان موثوقية المعلومات. وإذا لم يتم الإبلاغ عن المعلومات في الوقت المحدد فقد تفقد ملاءمتها. لذلك تحتاج المنشآت إلى الموازنة بين الملائمة والموثوقية في تحديد وقت تقديم المعلومات.*
- *هناك تضاد بين المنفعة والتكلفة في إعداد المعلومات والإبلاغ عنها. وفي الأساس، ينبغي أن تتجاوز المنافع التي يستمدها المستخدمون من المعلومات التكلفة التي تتحملها الجهات المعدة في تقديمها.*
- *هناك تضاد بين توفير المعلومات الملائمة، لكن الخاضعة لشكوك القياس (مثلا، القيمة العادلة للأداة المالية) وتوفير المعلومات الموثوقة لكن غير الملائمة بالضرورة (مثلا، التكلفة التاريخية للأداة المالية).*

٥. عناصر البيانات المالية

١/٥ يصف *الإطار* عناصر البيانات المالية على أنها فئات واسعة من الآثار المالية للمعاملات والأحداث الأخرى. وفيما يلي عناصر البيانات المالية:

- **الأصول:** الأصل هو عبارة عن مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة والذي يتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.
- **الإلتزامات:** الإلتزام هو عبارة عن إلتزام حالي للمنشأة ينجم عن أحداث سابقة، والذي يتوقع أن تؤدي تسويته إلى تدفق صادر من المنشأة لموارد تتضمن منافع اقتصادية.
- **حقوق الملكية:** عبارة عن الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد اقتطاع كافة إلتزاماتها.
- **الدخل:** عبارة عن الزيادة في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية على صورة تدفقات واردة أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الإلتزامات ينجم عنها زيادة في حقوق الملكية، باستثناء تلك المرتبطة بالمساهمات من المشاركين في حقوق الملكية.
- **المصاريف:** عبارة عن الانخفاض في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية على صورة تدفقات صادرة أو نضوب للأصول أو تكبد إلتزامات ينجم عنها انخفاض في حقوق الملكية، عدا تلك المرتبطة بالتوزيعات على المشاركين في حقوق الملكية.

٢/٥ وفقاً لما ورد في *الإطار*، ينبغي الاعتراف بالبند الذي يلبي تعريف أحد العناصر (أي دمجه في البيانات المالية) إذا:

(أ) كان من الممكن تدفق أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند إلى المنشأة أو منها؛ و

(ب) كان للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

ويشير *الإطار* إلى أن أساس القياس الأكثر شيوعا في البيانات المالية هو التكلفة التاريخية، مع استخدام أسس أخرى للقياس مثل التكلفة الجارية والقيمة القابلة للتحقق أو قيمة التسوية والقيمة الحالية.

٦. مفهومي رأس المال والمحافظة على رأس المال

١/٦ يميز *الإطار* بين المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي له. وتستخدم معظم المنشآت المفهوم المالي لرأس المال، الذي يتم بموجبه تعريف رأس المال بمصطلحات نقدية على أنه صافي الأصول أو حقوق الملكية للمنشأة. وبموجب المفهوم المادي لرأس المال، يتم تعريف رأس المال بدلاً من ذلك فيما يتعلق بالقدرة الإنتاجية المادية للمنشأة.

٢/٦ بموجب المفهوم المالي للمحافظة على رأس المال، يتم جني الأرباح إذا تجاوز المبلغ المالي لصافي الأصول في نهاية الفترة المبلغ المالي لصافي الأصول في بداية الفترة، بعد استثناء أي توزيعات على المالكين وأي مساهمات منهم خلال الفترة. وبموجب المفهوم المادي للمحافظة على رأس المال، يتم جني الأرباح بدلاً من ذلك إذا تجاوزت القدرة الإنتاجية المادية (أو القدرة التشغيلية) للمنشأة (أو الموارد أو الأموال اللازمة لتحقيق تلك القدرة) في نهاية الفترة القدرة الإنتاجية المادية في بداية الفترة، بعد استثناء أي توزيعات على المالكين وأي مساهمات منهم خلال الفترة.

أسئلة اختيار متعدد

١. ما هو وضع القوة المرجعية *للإطار*؟

(أ) له أعلى مستوى من السلطة. وفي حال التعارض بين *الإطار* ومعيار أو تفسير معين، فإن *الإطار* يلغي المعيار أو التفسير.

(ب) إذا كان هناك معيار أو تفسير ينطبق بصورة محددة على معاملة ما، فإنه يلغي *الإطار*. وفي حال عدم وجود معيار أو تفسير معين ينطبق بصورة محددة، ينبغي إتباع ما ورد في *الإطار*.

(ج) إذا كان هناك معيار أو تفسير ينطبق بصورة محددة على معاملة ما، فإنه يلغي *الإطار*. وفي حال عدم وجود معيار أو تفسير معين ينطبق بصورة محددة على معاملة ما، ينبغي أن تنظر الإدارة في قابلية تطبيق *الإطار* أثناء صياغة وتطبيق سياسة محاسبية معينة ينتج عنها معلومات ملائمة وموثوقة.

(د) ينطبق *الإطار* فقط عند صياغة مجلس معايير المحاسبة الدولية لمعايير جديدة أو منقحة. ولا يُطلب من المنشأة بتاتاً دراسة *الإطار*.

الإجابة: (ج)

٢. ما هو هدف البيانات المالية وفقاً *للإطار*؟

(أ) تقديم معلومات حول المركز المالي للمنشأة وأدائها والتغيرات في مركزها المالي بحيث تكون مفيدة لمجموعة كبيرة من المستخدمين في اتخاذ القرارات الإقتصادية.

(ب) إعداد وعرض الميزانية العمومية وبيان الدخل وبيان التدفق النقدي وبيان التغيرات في حقوق الملكية.

(ج) إعداد وعرض معلومات قابلة للمقارنة وملائمة وموثوقة ويسيرة الفهم بالنسبة للمستثمرين والدائنين.

(د) إعداد بيانات مالية وفقا لكافة المعايير والتفسيرات المعمول بها.

الإجابة: (أ)

٣. أي مما يلي يعتبر افتراضاً أساسياً للبيانات المالية؟

(أ) الملائمة والموثوقية.

(ب) المحافظة على رأس المال المالي والمحافظة على رأس المال المادي.

(ج) أساس الإستحقاق والمنشأة المستمرة.

(د) الحيطة والحذر والتحفظ.

الإجابة: (ج)

٤. ما هي الخصائص النوعية للبيانات المالية وفقا *للإطار*؟

(أ) الخصائص النوعية هي السمات التي تجعل من المعلومات المقدمة في البيانات المالية مفيدة للمستخدمين.

(ب) الخصائص النوعية هي فئات واسعة من الآثار المالية للمعاملات والأحداث الأخرى.

(ج) الخصائص النوعية هي جوانب غير كمية لمركز المنشأة وأدائها والتغيرات في مركزها المالي.

(د) تقيس الخصائص النوعية مدى امتثال المنشأة لكافة المعايير والتفسيرات ذات الصلة.

الإجابة: (أ)

٥. أي مما يلي لا يعتبر من الخصائص النوعية للبيانات المالية وفقا *للإطار*؟

(أ) المادية

(ب) قابلية الفهم

(ج) قابلية المقارنة

(د) الملائمة

الإجابة: (أ)

٦. متى ينبغي الإعتراف بالبند الذي يلبي تعريف العنصر وفقاً *للإطار*؟

(أ) إذا كان من الممكن تدفق أي منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند إلى المنشأة أو منها.

(ب) إذا كان للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

(ج) عندما تسيطر المنشأة على الحقوق أو الإلتزامات المرتبطة بالبند.

(د) إذا كان من الممكن تدفق أي منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند إلى المنشأة أو منها. وكان للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

الإجابة: (د)

٣ عرض البيانات المالية (معيار المحاسبة الدولي ١)

١. المقدمة

يقدم معيار المحاسبة الدولي ١ إرشادات حول عرض "البيانات المالية ذات الأغراض العامة"، ويضمن بالتالي قابلية المقارنة مع البيانات المالية للمنشأة لفترات سابقة وتلك البيانات الخاصة بمنشآت أخرى. كما يقدم المتطلبات العامة لعرض البيانات المالية والإرشادات حول هيكلها والمتطلبات الدنيا لمحتواها. ويحدد أيضا مكونات البيانات المالية التي تعتبر في مجملها مجموعة كاملة من البيانات المالية.

٢. نطاق التطبيق

سيتم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١ على كافة "البيانات المالية ذات الأغراض العامة" التي تم إعدادها وعرضها وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتهدف "البيانات المالية ذات الأغراض العامة" إلى تلبية حاجات المستخدمين الذين ليسوا في وضع يسمح لهم بطلب تقارير مصممة وفقاً لاحتياجاتهم من المعلومات. ولا ينطبق معيار المحاسبة الدولي ١ على البيانات المالية المرحلية الموجزة المعدة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٤. ويشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٠ *"الإفصاحات في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة"* متطلبات إضافية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة. ويمكن طلب تعديل متطلبات العرض الواردة في المعيار من قبل المنشآت غير الربحية والمنشآت التي يكون رأس مالها المساهم ليس في صورة حقوق ملكية.

٣. تعريف المصطلحات الرئيسية

غير عملي: يصبح تطبيق متطلب معين أمر غير عملي عندما لا تتمكن المنشأة من تطبيقه بعد بذل كافة الجهود المعقولة للقيام بذلك.

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: المعايير والتفسيرات التي يتبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية، وتشمل:

(أ) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

(ب) معايير المحاسبة الدولية

(ج) التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو لجنة التفسيرات الدائمة السابقة

مادي (هام): يعتبر البند ماديا إذا كان إغفاله أو عرضه بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدم المتخذة على أساس البيانات المالية. ويتم تحديد المادية على أساس طبيعة البند و/أو حجمه و/أو الظروف المحيطة به.

ملاحظات على البيانات المالية: مجموعة من المعلومات تقدم توصيفات ومعلومات مجزئة تتعلق بالبنود المشمولة في البيانات المالية (أي الميزانية العمومية وبيان الدخل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفق النقدي)، إلى جانب تلك التي لا تظهر في البيانات المالية ولكن يتم الإفصاح عنها بسبب متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

حالة عملية

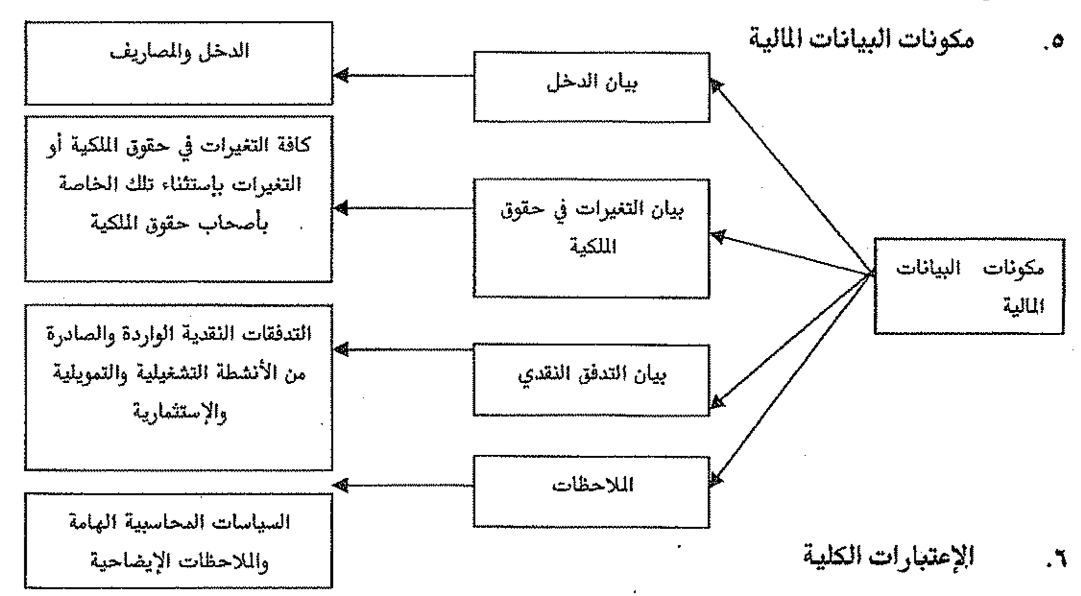
كان مفهوم "المادية" موضع جدال لسنوات عديدة لكن لا يوجد بعد معايير واضحة لحساب المادية. وما يتوقع عادة أن يؤثر على وجهة نظر أحد الأشخاص قد لا يؤثر بالضرورة على القرارات الإقتصادية لشخص آخر على أساس البيانات المالية. وعلاوة على ذلك، فالمادية ليست فقط "كمية" (أي تقاس فيما يتعلق بالأرقام) ولكنها "نوعية" أيضاً (لأنها لا تعتمد فقط على "حجم" البند ولكن على "طبيعته" أيضاً). على سبيل المثال، في بعض الحالات يمكن أن

تعتبر العاملات مع "أطراف ذات علاقة" (كما هو محدد بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٤)، رغم أنها غير مادية عند النظر إلى حجم العاملات، "مادية" لأنها مع أطراف ذات علاقة (هنا ينطبق الجانب "النوعي" من تعريف مصطلح "مادي"). لذلك، فالمادية مفهوم غير موضوعي بتاتاً.

٤. الغرض من البيانات المالية

تقدم البيانات المالية معلومات لأصحاب المصلحة حول المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية من خلال تقديم معلومات حول الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف والتغيرات الأخرى في حقوق الملكية والتدفقات النقدية الخاصة بها.

٥. مكونات البيانات المالية



٦. الإعتبارات الكلية

١/٦ العرض العادل والامتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

١/١/٦ يشير "العرض العادل" إلى أن البيانات المالية "تعرض بصورة عادلة" (أو في بعض الإختصاصات [البلدان]، تعرض صورة "عادلة وصحيحة") المركز المالي والأداء المالي والتدفقات المالية للمنشأة.

٢/١/٦ يقتضي "العرض العادل" *التمثيل الصادق* لآثار العاملات والأحداث والظروف الأخرى وفقا لتعريفات ومعايير الإعتراف بالأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف الواردة في *إطار* مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويتوقع أن يؤدي تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مع الإفصاح الإضافي عند الحاجة، إلى بيانات مالية تحقق "العرض العادل".

٣/١/٦ بموجب معيار المحاسبة الدولي ١، ينبغي على المنشآت إعداد *بيان امتثال صريح للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* في ملاحظاتها إذا كانت بياناتها المالية تلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٤/١/٦ من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو الملاحظات أو المواد التوضيحية، لا يمكن للمنشأة تصحيح السياسات المحاسبية غير المناسبة.

حالة عملية

في الواقع، تعتقد بعض المنشآت أنه حتى عند استخدام سياسة محاسبية غير مناسبة في عرض البيانات المالية (مثلاً "استخدام "الأساس النقدي" مقابل "أساس الإستحقاق" لمحاسبة مصاريف معينة)، فإن المشكلة ستحل طالما أنه يتم الإفصاح عنها من قبل المنشأة في ملاحظات البيانات المالية. وإدراكاً لهذا التوجه، يمنع معيار المحاسبة الدولي ١ بصورة قاطعة استخدام مثل هذه الأساليب المختصرة من قبل المنشآت التي تعرض بياناتها المالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٥/١/٦ *في ظروف نادرة جداً*، إذا اعتقدت الإدارة أن الإمتثال لمتطلب معين في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سيكون مضللاً جداً بحيث يتعارض مع أهداف البيانات المالية كما هي محددة في *إطار* مجلس معايير المحاسبة الدولية؛ عندئذ يُسمح للمنشأة بالتخلي عن المتطلب (الخاص بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) شريطة أن لا يمنع الإطار التنظيمي ذو الصلة مثل هذا التخلي. ويشار إلى هذا "بالتجاوز العادل والصحيح" في بعض الإختصاصات. وفي بعض الظروف، يكون لزاماً على المنشأة التي تحيد عن تبني متطلب ما في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تفصح عما يلي:

(أ) بأن الإدارة خلصت إلى أن البيانات المالية تعرض بشكل عادل المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية

(ب) بأنها امتثلت لكافة المعايير والتفسيرات المعمول بها إلا أنها تخلت عن تبني متطلب معين لتحقيق عرض عادل

(ج) عنوان المعيار أو التفسير الذي تخلت المنشأة عن الإلتزام به وطبيعة التخلي، بما في ذلك العاملة التي يقتضيها المعيار أو التفسير، والسبب وراء كون تلك العاملة مضللة في الظروف بحيث تتعارض مع هدف البيانات المالية كما هي محددة في *الإطار* والمعاملة التي تم تبنيها

(د) الأثر المالي لهذا التخلي على كل بند في البيانات المالية لكل فترة معروضة

٦/١/٦ علاوة على ذلك، عندما تخلص الإدارة في ظروف نادرة جداً إلى أن الإمتثال للمتطلبات الواردة في معيار أو تفسير ما سيكون مضللاً جداً بحيث يتعارض مع *إطار* مجلس معايير المحاسبة الدولية ولكن الإطار التنظيمي ذو الصلة يمنع التخلي عن الإلتزام بها، تقوم المنشأة، إلى أقصى حد ممكن، بتقليل الجوانب المضللة الملحوظة للامتثال من خلال الإفصاح عن عنوان المعيار أو التفسير المعني، وطبيعة المتطلب، والسبب وراء استنتاج الإدارة بأن الإمتثال لذلك المتطلب مضلل جداً بحيث يتعارض مع *إطار* مجلس معايير المحاسبة الدولية، والتعديلات على كل بند في البيانات المالية، لكل فترة معروضة، ارتأت الإدارة أنها ضرورية لتحقيق عرض عادل.

٢/٦ المنشأة المستمرة

ينبغي إعداد البيانات المالية على أساس المنشأة المستمرة ما لم تهدف الإدارة إلى تصفية المنشأة أو التوقف عن المتاجرة أو أنه لم يعد لديها خيار واقعي سوى القيام بذلك. وعندما يثبت بناء على التقييم وجود شكوك جوهرية فيما يتعلق بقدرة مؤسسة العمل على الإستمرار كمنشأة مستمرة، ينبغي الإفصاح عن تلك الشكوك. وفي حال عدم إعداد البيانات المالية على أساس المنشاة المستمرة، ينبغي الإفصاح عن تلك الحقيقة إلى جانب الأساس الذي تم إعدادها بناء عليه بالإضافة إلى السبب وراء هذا القرار. وعند إجراء تقييم بشأن افتراض المنشأة المستمرة، تأخذ الإدارة بعين الإعتبار كافة المعلومات المتاحة حول المستقبل، وهو على الأقل ١٢ شهرا من تاريخ الميزانية العمومية.

حالة دراسية ١

الحقائق

شركة "س ص ع" هي شركة مصنعة لأجهزة التلفاز. ويشهد السوق المحلي للبضائع الإلكترونية وضع غير جيد في الوقت الحالي، لذلك تتحول العديد من المنشآت في هذا المجال إلى التصدير. وحسب ما ورد في البيانات المالية المدققة للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠XX، بلغ صافي خسائر المنشأة ٢ مليون دولار. وفي ٣١ ديسمبر ٢٠XX، يصل إجمالي أصولها المتداولة إلى ما قيمته ٢٠ مليون دولار في حين يصل إجمالي إلتزاماتها إلى ما قيمته ٢٥ مليون دولار. وبسبب التغيرات الايجابية المتوقعة في السياسات الحكومية فيما يخص صناعة الالكترونيات، تتوقع المنشأة جني الأرباح في السنوات القادمة. علاوة على ذلك، قام مساهمو المنشأة بترتيب مصادر تمويل إضافية بديلة من أجل خطط توسعتها ولدعم حاجاتها في العمل خلال الأشهر ١٢ القادمة.

المطلوب

هل ينبغي أن تقوم شركة "س ص ع" بإعداد بياناتها المالية بموجب افتراض المنشأة المستمرة؟

الحل

إن العاملين اللذين يثيران الشكوك حول قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة هما:

(١) صافي خسائر السنة البالغة ٢ مليون دولار

(٢) في تاريخ الميزانية العمومية، يتجاوز عجز رأس المال العامل (الإلتزامات المتداولة بقيمة ٢٥ مليون دولار) أصولها المتداولة (٢٠ مليون دولار) بقيمة ٥ مليون دولار.

إلا أن هناك عاملان يخففان من ذلك:

(١) قدرة المساهمين على ترتيب تمويل لتوسيع المنشأة واحتياجات رأس المال العامل

(٢) الربحية المستقبلية المتوقعة بسبب التغيرات الايجابية المتوقعة في السياسات الحكومية الخاصة بالصناعة التي تعمل فيها المنشأة

وبناء على هذه المجموعة من العوامل- كلا العوامل السلبية والايجابية (المخففة)- قد يكون من الممكن لإدارة المنشأة أن تشير إلى أن افتراض المنشأة المستمرة هو افتراض مناسب وأن أي أسس أخرى لإعداد البيانات المالية ستكون غير منطقية في هذا الوقت. ولكن في حال تدهورت الأمور أكثر بدلا من تحسنها، سيكون هناك حاجة إلى إجراء تقييم تفصيلي آخر في المستقبل للتحقق مما إذا كان افتراض المنشأة المستمرة لا يزال فاعلاً.

٣/٦ أساس الاستحقاق المحاسبي

باستثناء بيان التدفقات النقدية، ينبغي إعداد كافة البيانات المالية الأخرى على أساس الإستحقاق، حيث يتم بموجبه الإعتراف بالأصول والإلتزامات عندما تكون مستحقة الدفع أو القبض وليس عند دفعها أو قبضها فعليا.

٤/٦ إتساق العرض

ينبغي على المنشآت أن تحافظ على عرض وتصنيف البنود في فترات متتابعة إلا إذا كان هناك بديل أكثر ملائمة أو إذا اقتضى معيار معين ذلك.

٥/٦ المادية والتجميع

ينبغي عرض كل فئة مادية من البنود المتشابهة بشكل منفصل في البيانات المادية. وينبغي الإفصاح عن البنود المادية المختلفة في طبيعتها أو وظيفتها بشكل منفصل.

٦/٦ المعادلة

لا يمكن معادلة الأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف مقابل بعضها البعض إلا إذا اقتضى ذلك معيار أو تفسير ما أو سمح به. على سبيل المثال، لا يعتبر قياس الأصول مطروحاً منها المخصصات، وعرض الذمم المدينة مطروحا منها مخصص الديون المشكوك فيها بمثابة معادلة. إضافة إلى ذلك، هناك معاملات أخرى بإستثناء تلك التي تقوم بها المنشأة في سياق الأعمال الطبيعي لا تولد "إيرادات" (كما تم تعريفه بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٨)؛ بل تكون عرضية لأنشطة توليد الإيرادات الرئيسية. ويتم عرض نتائج هذه المعاملات عندما يعكس هذا العرض جوهر المعاملة أو الحدث، من خلال ترصيد الصافي لأي دخل مع المصاريف ذات العلاقة الناشئة عن نفس المعاملات. على سبيل المثال، يتم إعداد تقارير بالأرباح أو الخسائر من التصرف بالأصول غير المتداولة من خلال اقتطاع المبلغ المسجل للأصول ومصاريف البيع ذات العلاقة من العوائد على التصرف.

٧/٦ المعلومات المقارنة

١/٧/٦ ينبغي إعداد التقارير بالمعلومات المقارنة (بما في ذلك الإفصاحات السردية) المتعلقة بالفترة السابقة إلى جانب إفصاح الفترة الحالية، إلا إذا طُلب غير ذلك.

٢/٧/٦ في حال وجود تغير في عرض أو تصنيف البنود في البيانات المالية، ينبغي إعادة تصنيف المعلومات المقارنة بصورة مناسبة، إلا إذا كان من غير العملي القيام بذلك.

٧. الهيكل والمحتوى

١/٧ تحديد البيانات المالية

ينبغي تحديد البيانات المالية بوضوح من بين المعلومات الأخرى الواردة في نفس الوثيقة المنشورة (مثل التقرير السنوي). علاوة على ذلك، يجب أيضاً إظهار اسم المنشأة والفترة التي يتم تغطيتها وعملة العرض وما إلى ذلك بشكل واضح وجلي.

٢/٧ فترة إعداد التقارير

ينبغي عرض البيانات سنوياً على أقل تقدير. وفي كافة الحالات الأخرى، أي عندما تكون الفترة المستخدمة أقصر أو أطول من سنة، ينبغي الإفصاح عن سبب استخدام فترة مختلفة وعن النقص في مجمل قابلية المقارنة مع معلومات الفترات السابقة.

٣/٧ الميزانية العمومية

١/٣/٧ ينبغي تصنيف الأصول والإلتزامات المتداولة وغير المتداولة بشكل منفصل في متن الميزانية العمومية باستثناء الظروف التي يوفر فيها العرض القائم على أساس السيولة معلومات أكثر ملائمة وموثوقية.

٢/٣/٧ *الأصول المتداولة* : الأصل المتداول هو الأصل الذي من المرجح تحقيقه ضمن الدورة التشغيلية الطبيعية أو خلال ١٢ شهرا بعد تاريخ الميزانية العمومية، المحتفظ به لغايات المتاجرة، أو الذي يكون عبارة عن نقد أو نقد معادل. وتكون كافة الأصول الأخرى أصولاً غير متداولة.

٣/٣/٧ *الإلتزامات المتداولة* : الإلتزام المتداول هو الإلتزام الذي من المرجح تسويته ضمن الدورة التشغيلية الطبيعية أو خلال ١٢ شهراً بعد تاريخ الميزانية العمومية، المحتفظ به لغايات المتاجرة، أو الذي لا يوجد بشأنه حق غير مشروط بتأخير التسوية مدة لا تقل عن ١٢ شهراً بعد تاريخ الميزانية العمومية. وتكون كافة الإلتزامات الأخرى إلتزامات غير متداولة.

٤/٣/٧ فيما يلي *الحد الأدنى من بنود السطر* التي ينبغي شملها في الميزانية العمومية:

(أ) الممتلكات والمصانع والمعدات
(ب) الإستثمارات العقارية
(ج) الأصول غير الملموسة
(د) الأصول المالية [باستثناء المبالغ المبينة في (هـ) و(ح) و (ط)]
(هـ) الاستثمارات التي يتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية
(و) الأصول البيولوجية
(ز) المخزون
(ح) الذمم المدينة التجارية وغيرها من الذمم المدينة
(ط) النقد والنقد المعادل
(ي) الذمم الدائنة التجارية وغيرها من الذمم الدائنة
(ك) المخصصات
(ل) الإلتزامات المالية [باستثناء المبالغ المبينة في (ي) و(ك)]
(م) الإلتزامات والأصول للضريبة الحالية
(ن) الإلتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة
(س) حصة الأقلية المعروضة ضمن حقوق الملكية
(ع) رأس المال الصادر والاحتياطات المنسوبة لأصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم

٥/٣/٧ لا يمكن تصنيف الأصول (الإلتزامات) الضريبية المؤجلة على أنها أصول (إلتزامات) متداولة. ويتم الإفصاح عن بنود السطر الإضافية فقط إذا كانت ذات صلة بالمزيد من الآراء المستبصرة. وينبغي الإفصاح عن التصنيفات الفرعية لبنود السطر أما في الميزانية العمومية أو في الملاحظات. وتشمل الإفصاحات الأخرى ما يلي:

- عدد الأسهم المصرح بها والصادرة والمدفوعة بالكامل، والصادرة لكن غير المدفوعة بالكامل
- القيمة الاسمية
- مطابقة الأسهم المتداولة في بداية ونهاية الفترة
- وصف الحقوق والأفضليات والقيود
- أسهم الخزينة، بما في ذلك الأسهم المحتفظ بها من قبل الشركات التابعة والزميلة
- الأسهم المحتفظ بها للإصدار بموجب الخيارات والعقود
- وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي ضمن حقوق المالكين
- طبيعة وغرض كل احتياطي

تفصح المنشآت التي ليس لديها أسهم رأس مال عن معلومات مرادفة.

٤/٧ بيان الدخل

١/٤/٧ ينبغي تضمين كافة البنود المؤهلة كدخل أو مصروف في حساب ربح أو خسارة الفترة، ما لم ينص على غير ذلك. وفيما يلي *الحد الأدنى من بنود السطر* التي ينبغي شملها في بيان الدخل:

- الإيرادات
- تكاليف التمويل
- حصة ربح أو خسارة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي يتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية
- إجمالي ربح أو خسارة ما بعد الضريبة للعمليات المتوقفة، أو الربح أو الخسارة ما بعد الضريبة المعترف بها عند التصرف بالأصول، أو مجموعة (مجموعات) التصرف التي تشكل العملية المتوقفة.

- المصروف الضريبي
- الربح أو الخسارة

٢/٤/٧ إضافة إلى ذلك، ينبغي أن يفصح بيان الدخل عن حصة الربح المنسوبة إلى حصص الأقلية ومساهمي حقوق الملكية في الشركة الأم.

٣/٤/٧ لا يمكن عرض البنود على أنها غير عادية في أي من بيان الدخل أو في الملاحظات.

٤/٤/٧ ينبغي الإفصاح عن الدخل والصاريف المادية بشكل منفصل إلى جانب طبيعتها ومبالغها. ويمكن تصنيف تحليل المصاريف على أساس طبيعتها أو وظيفتها.

٥/٤/٧ ينبغي الإفصاح عن مبلغ إجمالي توزيعات الأرباح لكل سهم المنسوبة لأصحاب حقوق الملكية في بيان الدخل أو بيان التغيرات في حقوق الملكية أو الملاحظات.

٥/٧ بيان التغيرات في حقوق الملكية

١/٥/٧ يُطلب من المنشأة عرض بيان التغيرات في حقوق الملكية مكونا من

- ربح أو خسارة الفترة
- كل بند من بنود الدخل والمصروف للفترة معترف به مباشرة في حقوق الملكية، وإجمالي تلك البنود
- إجمالي دخل ومصاريف الفترة، مع إظهار بشكل منفصل المبالغ الإجمالية المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم وإلى حصة الأقلية
- لكل مكون في حقوق الملكية، آثار التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيحات الأخطاء

٢/٥/٧ يمكن أيضا عرض هذه المبالغ إما في البيان السابق أو في الملاحظات:

- معاملات رأس المال مع المالكين
- رصيد الأرباح المتراكمة في بداية ونهاية الفترة، وحركات الفترة
- المطابقة بين المبلغ المسجل لكل صنف في رأس مال حقوق الملكية وكل احتياطي في بداية ونهاية الفترة، مع الإفصاح عن كل حركة

٦/٧ بيان التدفق النقدي

يعمل بيان التدفق النقدي كأساس لتقييم قدرة المنشأة على توليد النقد والنقد المعادل واحتياجات استخدام هذه التدفقات النقدية. وتم توضيح متطلبات عرض بيان التدفق النقدي في معيار المحاسبة الدولي ٧ *"بيان التدفق النقدي"*.

٧/٧ الملاحظات

ينبغي أن تفصح الملاحظات عن أساس إعداد البيانات المالية، والسياسات المحاسبية الهامة، والمعلومات التي تقتضيها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لكن غير المفصح عنها في البيانات، والمعلومات الإضافية غير الواردة في البيانات لكنها مطلوبة للمزيد من الفهم. وينبغي عرض الملاحظات بصورة منتظمة، كما ينبغي عمل إشارة مرجعية إلى الملاحظة ذات الصلة لكل بند في البيانات.

١/٧/٧ *الإفصاح عن السياسات المحاسبية الهامة*

ينبغي أن يشمل ملخص السياسات المحاسبية الهامة في الملاحظات أسس القياس المستخدمة في البيانات المالية وكافة السياسات المحاسبية الأخرى المطلوبة للمزيد من الفهم. علاوة على ذلك، ينبغي أن يشمل أيضاً الأحكام الهامة التي تصدرها الإدارة أثناء تطبيق السياسات المحاسبية.

٢/٧/٧ المصادر الرئيسية لعملية الشك في التقدير

ينبغي أن تشمل الملاحظات الإفتراضات الرئيسية المتعلقة بالمستقبل إضافة إلى المصادر الرئيسية الأخرى للتقدير التي تخلق مخاطرة كبيرة في إجراء تعديل جوهري على المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات ضمن الفترة المالية القادمة. وفي هذه الحالة، ينبغي أن تشمل الملاحظات تفاصيل تلك الأصول والإلتزامات وطبيعتها ومبالغها المسجلة.

٣/٧/٧ الإفصاحات الأخرى

١/٣/٧/٧ ينبغي أن تفصح المنشأة في الملاحظات عما يلي:

(أ) مبلغ أرباح الأسهم المقترحة أو المعلنة قبل التصريح بإصدار البيانات المالية لكن غير المعترف بها كتوزيع على أصحاب حقوق الملكية خلال الفترة، والمبالغ ذات العلاقة لكل سهم

(ب) مبلغ أرباح الأسهم الممتازة التراكمية غير المعترف بها

٢/٣/٧/٧ بالإضافة إلى ذلك، ينبغي أن تفصح المنشأة عن البنود التالية، إذا لم يتم الإفصاح عنها في مكان آخر في المعلومات المنشورة مع البيانات المالية:

(أ) موقع المنشأة وشكلها القانون وبلد التأسيس وعنوان مكتبها المسجل (أو الموقع الرئيسي للأعمال، إذا كان مختلفا عن المكتب المسجل)

(ب) وصف لطبيعة عمليات المنشأة ونشاطاتها الرئيسية

(ج) اسم الشركة الأم والشركة الأم النهائية في المجموعة

أسئلة اختيار متعدد

١. أي من التقارير التالية لا يعتبر أحد مكونات البيانات المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١؟

(أ) الميزانية العمومية.
(ب) بيان التغيرات في حقوق الملكية.
(ج) تقرير المدير.
(د) ملاحظات البيانات المالية.

الإجابة: (ج)

٢. قررت الشركة "س ص ع" تمديد فترة إعداد التقارير الخاصة بها من سنة (١٢ شهر) إلى ١٥ شهراً. أي مما يلي ليس مطلوباً بموجب معيار المحاسبة الدولي ١ في حال إجراء تغيير على فترة إعداد التقارير؟

(أ) ينبغي على الشركة "س ص ع" الإفصاح عن سبب استخدام فترة أطول من ١٢ شهرا.
(ب) ينبغي على الشركة "س ص ع" تغيير فترة إعداد التقارير فقط إذا قامت المنشآت المشابهة الأخرى بذلك في المنطقة الجغرافية التي تعمل فيها عموماً في السنة الجارية، وخلافاً لذلك فإن بياناتها المالية ستكون غير قابلة للمقارنة مع بيانات أخرى.
(ج) ينبغي على الشركة "س ص ع" الإفصاح عن أن المبالغ المقارنة المستخدمة في البيانات المالية ليست قابلة للمقارنة بالكامل.

الإجابة: (ب)

٣. أي من المعلومات التالية لا يعتبر إفصاحاً مطلوباً بشكل محدد في معيار المحاسبة الدولي ١؟

(أ) اسم المنشأة معدة التقارير أو وسائل التعريف الأخرى، وأي تغيير في تلك المعلومات عن السنة السابقة.
(ب) أسماء المساهمين الرئيسيين/ الهامين في المنشأة.
(ج) مستوى تقريب الأرقام المستخدم في عرض البيانات المالية.
(د) ما إذا كانت البيانات المالية تغطي منشأة منفردة أو مجموعة من المنشآت.

الإجابة (ب)

٤. أي مما يلي ليس مطلوباً عرضه كحد أدنى للمعلومات في متن الميزانية العمومية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١؟

(أ) الاستثمارات العقارية
(ب) الاستثمارات التي يتم محاسبتها بموجب طريقة حقوق الملكية
(ج) الأصول البيولوجية
(د) الإلتزام الطارئ

الإجابة: (د)

٥. عندما تختار المنشأة عرض بيان الدخل مصنفة المصاريف حسب الوظيفة، أي مما يلي لا يعتبر الإفصاح عنه مطلوبا "كمعلومات إضافية"؟

(أ) مصروف الاستهلاك
(ب) مصروف منافع الموظفين
(ج) مكافأة المدير
(د) مصروف الإطفاء

الإجابة: (ج)

٤ المخزون (معيار المحاسبة الدولي ٢)

١. الخلفية والمقدمة

ينص المعيار على المعالجة المحاسبية للمخزون. إن القضية الرئيسية فيما يتعلق بمحاسبة المخزون هو مبلغ التكلفة الذي سيتم الإعتراف به على أنه أصل. إضافة إلى ذلك، يقدم المعيار إرشادات حول تحديد التكلفة والاعتراف اللاحق بالمصاريف (بما في ذلك تخفيض قيمة المخزون إلى صافي قيمته القابلة للتحقق). ويقدم المعيار أيضاً إرشادات حول افتراضات التدفق النقدي ("معادلات التكلفة") التي سيتم استخدامها في تحديد تكاليف المخزون.

٢. نطاق التطبيق

١/٢ ينطبق هذا المعيار على كافة أنواع المخزون بإستثناء:

- الأعمال قيد الإنجاز بموجب عقود الإنشاء وعقود الخدمة ذات العلاقة المباشرة (معيار المحاسبة الدولي ١١ *"عقود الإنشاء"*)
- الأدوات المالية
- الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي والإنتاج الزراعي في وقت الحصاد (بموجب معيار المحاسبة الدولي ٤١ *"الزراعة"*)

٢/٢ لا ينطبق هذا المعيار على *قياس* المخزون المحتفظ به من قبل:

- منتجي المنتجات الزراعية والحرجية، والإنتاج الزراعي بعد الحصاد، والمعادن والمنتجات المعدنية، إلى الحد الذي يتم فيه قياسها بصافي القيمة القابلة للتحقق وفقاً لأفضل الممارسات ضمن تلك الصناعات. *وعندما يتم قياسها هذا المخزون بصافي القيمة القابلة للتحقق، يتم الاعتراف بالتغيرات في تلك القيمة في حسابات الربح أو الخسارة في فترة التغيير.*
- وسطاء – تجار السلع الذين يقومون بقياس مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكلفة البيع. *وعندما يتم قياس هذا المخزون بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكلفة البيع، يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة مطروحاً منها تكلفة البيع على أنها ربح أو خسارة في فترة التغيير.*

حالة عملية

رغم أنه يتم استثناء المخزون المشار إليه في القسم ٢ ١/ أعلاه من كافة متطلبات هذا المعيار، يتم استثناء المخزون المشار إليه في القسم ٢/٢ فقط من متطلبات القياس الواردة في هذا المعيار (معيار المحاسبة الدولي ٢). وبعبارة أخرى، تنطبق جميع متطلبات هذا المعيار، باستثناء المتطلبات المتعلقة بـ "القياس"، على المخزون المذكور في القسم ٢/٢ أعلاه. ولذلك، لا تنطبق مبادئ قياس المخزون بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢ (أي التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل) على المخزون المذكور في القسم ٢/٢ أعلاه.

٣. تعريف المصطلحات الرئيسية

المخزون: هو أصل

(أ) محتفظ به برسم البيع في السياق الطبيعي للأعمال؛

(ب) قيد الإنتاج لمثل هذا البيع؛ أو

(ج) على شكل مواد أو إمدادات سيتم استخدامها في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.

صافي القيمة القابلة للتحقق: هو سعر البيع المقدر في السياق الطبيعي للأعمال مطروحا منه التكلفة المقدرة للإنجاز والتكلفة المقدرة لإتمام البيع.

القيمة العادلة: المبلغ الذي يمكن مقابله مبادلة أصل أو تسوية إلتزام بين الأطراف الراغبة والمطلعة في معاملة على أساس تجاري.

٤. قياس المخزون

يتم عموما تقييم المخزون *"بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل"*. إلا أنه يوجد استثناءين لهذا المبدأ عند قياس المخزون، حيث تم تفسيرهما بشكل واضح في المعيار (وهما مشمولان في القسم ٢/٢ من هذا الفصل).

٥. تكلفة المخزون

١/٥ تشمل تكلفة المخزون جميع ما يلي:

(أ) تكاليف الشراء

(ب) تكاليف التحويل

(ج) "التكاليف الأخرى" التي يتم تكبدها في إحضار المخزون إلى موقعه ووضعه الحاليين

٢/٥ تكلفة الشراء

تشكل تكاليف الشراء جميع ما يلي:

- سعر الشراء
- رسوم الاستيراد
- تكاليف النقل
- تكاليف المناولة المرتبطة مباشرة بشراء السلع

يتم اقتطاع الخصومات والحسومات التجارية عند الوصول إلى تكلفة شراء المخزون.

٣/٥ تكاليف تحويل المخزون

تشمل تكلفة تحويل المخزون التكاليف المنسوبة مباشرة إلى وحدات الإنتاج، على سبيل المثال العمالة المباشرة. ويمكن أن تشمل تكاليف التحويل أيضا التكاليف غير المباشرة الثابتة والمتغيرة للتصنيع التي يتم تكبدها في تحويل المواد الخام إلى سلع تامة الصنع. *والتكاليف غير المباشرة الثابتة* هي تلك التكاليف التي تبقى ثابتة بغض النظر عن وحدات الإنتاج. وأفضل مثال هو استهلاك مبنى المصنع ومعداته. أما *التكاليف المتغيرة* فهي تلك التكاليف التي تختلف مباشرة مع اختلاف حجم الإنتاج، مثل تكاليف المواد غير المباشرة وتكاليف العمالة. إن توزيع التكاليف غير المباشرة على تكلفة التحويل يعتمد على "القدرة الطبيعية" للمنشأة. *والقدرة الطبيعية* هي الإنتاج الذي يتحقق عادة في المتوسط عبر عدد من الفترات، مع الأخذ بعين الإعتبار خسارة القدرة التي قد تنتج. وينبغي قيد التكاليف التي لا يمكن توزيعها بشكل معقول على تكلفة المخزون كما يتم تكبدها. وعندما تؤدي عملية الإنتاج إلى "منتجات مشتركة" أو "منتجات ثانوية"، ينبغي عندئذ التحقق من تكلفة تحويل كل منتج بناء على بعض الأسس المنطقية والمتسقة، مثل طريقة "قيمة المبيعات النسبية".

٤/٥ التكاليف الأخرى في تقييم المخزون

تشمل التكاليف الأخرى في تقييم المخزون تلك التكاليف التي يتم تكبدها في إحضار المخزون إلى موقعه ووضعه الحاليين. ومن الأمثلة على "التكاليف الأخرى" هي تكاليف تصميم المنتجات حسب حاجات العميل المحددة.

٥/٥ التكاليف المستثناه من تقييم المخزون

١/٥/٥ هناك تكاليف معينة غير مشمولة في تقييم المخزون. ويتم الإعتراف بها كمصاريف خلال الفترة التي يتم تكبدها فيها.

٢/٥/٥ من الأمثلة على هذه التكاليف ما يلي:

(أ) المبالغ غير العادية للمواد التالفة أو العمالة أو تكاليف الإنتاج الأخرى

(ب) تكاليف التخزين ما لم تكن أساسية لعملية الإنتاج

(ج) التكاليف الإدارية غير المباشرة التي لا تساهم في إحضار المخزون إلى موقعه ووضعه الحاليين.

(د) تكاليف البيع

٦/٥ المخزون الذي يتم شرائه بشروط تسوية مؤجلة

عندما يتم شراء المخزون بشروط تسوية مؤجلة، فإن هذه الترتيبات تشمل في الواقع عنصراً تمويلياً. ويتم الاعتراف بتلك الحصة من السعر التي يمكن أن تُنسب إلى شروط التسوية الممددة، كما يتم الإعتراف بالفرق بين سعر الشراء لشروط الإئتمان العادية والمبلغ المدفوع كمصاريف فائدة خلال فترة الترتيب التمويلي.

٧/٥ مخزون مزودي الخدمات

يتم قياس مخزون مزودي الخدمات بتكاليف إنتاجها. وتتألف هذه التكاليف بشكل رئيسي من تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى للموظفين التي تُستخدم مباشرة في تقديم الخدمات، بما في ذلك تكلفة موظفي الإشراف والتكاليف غير المباشرة المنسوبة. *ينبغي أن لا تتضمن تكاليف مخزون مزودي الخدمات هوامش الربح أو التكاليف غير المباشرة غير المنسوبة التي تُستخدم عموما في الأسعار التي يعرضها مزودو الخدمات لعملائهم.*

حالة دراسية ١

الحقائق

تقوم شركة بريلينت التجارية بشراء الدراجات النارية من البلدان المختلفة وتصدرها إلى أوروبا. وقد تكبدت الشركة المصاريف التالية خلال عام ٢٠٠٥:

(أ) تكلفة المشتريات (استنادا إلى فواتير الموردين)
(ب) الخصومات التجارية على المشتريات
(ج) رسوم الاستيراد
(د) شحن وتأمين المشتريات
(هـ) تكاليف مناولة أخرى تتعلق بالواردات
(و) رواتب دائرة المحاسبة
(ز) عمولة السمسرة مستحقة الدفع للوكلاء المستخدمين مقابل ترتيب عمليات الاستيراد
(ح) عمولة المبيعات مستحقة الدفع لوكلاء المبيعات
(ط) تكاليف ضمانة ما بعد البيع

المطلوب

تطلب شركة بريلينت التجارية نصائحك حول التكاليف التي يُسمح بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم ٢ تضمينها في تكلفة المخزون.

الحل

يُسمح بشمل البنود (أ) و(ب) و(ج) و (د) و(هـ) و(ز) في تكلفة المخزون بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢. أما رواتب دائرة المحاسبة وعمولة المبيعات وتكاليف ضمانة ما بعد البيع فهي لا تعتبر تكلفة مخزون بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢ وعليه فلا يُسمح بشملها في تكلفة المخزون.

٦. أساليب قياس التكاليف

يمكن استخدام أساليب قياس التكاليف مثل طريقة التكلفة المعيارية وطريقة التجزئة إذا كانت النتائج مساوية تقريبا للتكاليف الفعلية. إذ تأخذ طريقة التكلفة المعيارية بعين الإعتبار المستويات الطبيعية للمواد والعمالة والكفاءة واستخدام القدرات. أما طريقة التجزئة فعادة ما تُستخدم من قبل المنشآت في صناعة التجزئة التي يكون فيها لأعداد كبيرة من بنود المخزون هوامش ربح إجمالي مماثلة. ويتم تحديد التكلفة عن طريق طرح نسبة هامش الربح الإجمالي من قيمة المبيعات. وتأخذ النسبة المستخدمة بعين الإعتبار المخزون الذي تم تخفيض قيمته إلى القيمة السوقية (إذا كان سعر السوق أقل من التكلفة).

٧. معادلات التكلفة

١/٧ في الحالات التي تكون فيها مواد المخزون غير قابلة للتبادل بشكل اعتيادي وفي حال إنتاج السلع أو الخدمات وفصلها لمشاريع محددة، يتم تحديد التكاليف باستخدام *التحديد المعين* لتكاليفها المختلفة.

٢/٧ ينبغي حساب تكلفة المخزون في جميع الحالات الأخرى باستخدام أي من الطريقتين التاليتين:

- طريقة الوارد أولا صادر أولاً (FIFO)، أو
- طريقة *تكلفة المتوسط المرجح.*

٣/٧ تفترض طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) أن بنود المخزون التي يتم شرائها أولاً تُباع أولاً، مع تقييم البنود الأخيرة أو المتبقية في المخزون على أساس أسعار آخر المشتريات. إلا أنه باستخدام طريقة تكلفة المتوسط المرجح، يتم تحديد تكلفة كل بند من المتوسط المرجح لتكلفة البنود المماثلة في بداية الفترة وتكلفة البنود المُشتراة أو المُنتجة خلال الفترة.

٤/٧ ينبغي تقييم مواد المخزون المتشابهة في طبيعتها واستخدامها بالنسبة لمنشأة ما باستعمال نفس معادلة التكلفة، ولكن في حال اختلافها عن بعضها البعض من حيث طبيعتها واستخدامها، يمكن تبرير استخدام معادلات تكلفة مختلفة.

حالة دراسية ٢

طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO)

الحقائق

شركة "س ص ع" هي شركة تجارية دولية أُنشئت حديثاً. وقد بدأت عملياتها في العام ٢٠٠٥. وهي تقوم باستيراد بضائع من الصين وتبيعها في السوق المحلي. وتستخدم طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) لتقييم مخزونها. وفيما يلي المشتريات والمبيعات التي قامت بها المنشأة خلال العام ٢٠٠٥:

المشتريات

يناير ٢٠٠٥	١٠٠,٠٠٠ وحدة بسعر ٢٥ دولار لكل وحدة.
مارس ٢٠٠٥	١٥,٠٠٠ وحدة بسعر ٣٠ دولار لكل وحدة.
سبتمبر ٢٠٠٥	٢٠,٠٠٠ وحدة بسعر ٣٥ دولار لكل وحدة.

المبيعات

مايو ٢٠٠٥	١٥,٠٠٠ وحدة
نوفمبر ٢٠٠٥	٢٠,٠٠٠ وحدة

المطلوب

بناء على افتراض تدفق التكلفة حسب طريقة الوارد أولا صادر أولاً (FIFO)، قم بحساب قيمة المخزون في ٣١ مايو ٢٠٠٥ و ٣٠ سبتمبر ٢٠٠٥ و ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

الحل

(أ) يناير ٢٠٠٥	المشتريات	+ ١٠,٠٠٠ وحدة بسعر ٢٥ دولار لكل وحدة	=	٢٥٠,٠٠٠ دولار
مارس ٢٠٠٥	المشتريات	+ ١٥,٠٠٠ وحدة بسعر ٣٠ دولار لكل وحدة	=	٤٥٠,٠٠٠ دولار
		المجموع		٧٠٠,٠٠٠ دولار
(ب) مايو ٢٠٠٥	المبيعات (١٥,٠٠٠ وحدة)	− ١٠,٠٠٠ وحدة بسعر ٢٥ دولار لكل وحدة	=	(٢٥٠,٠٠٠) دولار
		− ٥,٠٠٠ وحدة بسعر ٣٠ دولار لكل وحدة	=	(١٥٠,٠٠٠) دولار
				(٤٠٠,٠٠٠) دولار
(ج) تقييم المخزون على أساس طريقة الوارد أولا صادر أولا في ٣١ مايو ٢٠٠٥:				
		١٠,٠٠٠ وحدة بسعر ٣٠ دولار لكل وحدة	=	٣٠٠,٠٠٠ دولار
(د) سبتمبر ٢٠٠٥	المشتريات	+ ٢٠,٠٠٠ وحدة بسعر ٣٥ دولار لكل وحدة	=	٧٠٠,٠٠٠ دولار
(هـ) تقييم المخزون على أساس طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) في ٣٠ سبتمبر ٢٠٠٥:				
		١٠,٠٠٠ وحدة بسعر ٣٠ دولار لكل وحدة	=	٣٠٠,٠٠٠ دولار
		٢٠,٠٠٠ وحدة بسعر ٣٥ دولار لكل وحدة	=	٧٠٠,٠٠٠ دولار
				١,٠٠٠,٠٠٠ دولار
(و) نوفمبر ٢٠٠٥	المبيعات (٢٠,٠٠٠ وحدة)	− ١٠,٠٠٠ وحدة بسعر ٣٠ دولار لكل وحدة	=	(٣٠٠,٠٠٠) دولار
		− ١٠,٠٠٠ وحدة بسعر ٣٥ دولار لكل وحدة	=	(٣٥٠,٠٠٠) دولار
				٦٥٠,٠٠٠ دولار
(ز) تقييم المخزون على أساس طريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO) في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥:				
		١٠,٠٠٠ وحدة بسعر ٣٥ دولار لكل وحدة	=	٣٥٠,٠٠٠ دولار

حالة دراسية ٣

طريقة تكلفة المتوسط المرجح

الحقائق

تستخدم شركة فيجيلانت محدودة المسؤولية، وهي شركة أُنشئت حديثا، أحدث نسخة من حزمة برمجيات (اكسودوس) لحساب تكلفة وقيمة المخزون. وتستخدم البرمجيات طريقة تكلفة المتوسط المرجح لحساب قيمة المخزون. فيما يلي المشتريات والمبيعات التي قامت بها شركة فيجيلانت محدودة المسؤولية خلال عام ٢٠٠٦ (وكونها شركة أُنشئت حديثا فلا يوجد لديها مخزون أول المدة).

المشتريات

يناير	١٠٠ وحدة بسعر ٢٥٠ دولار لكل وحدة
مارس	١٥٠ وحدة بسعر ٣٠٠ دولار لكل وحدة
سبتمبر	٢٠٠ وحدة بسعر ٣٥٠ دولار لكل وحدة

المبيعات

مارس	١٥٠ وحدة
ديسمبر	١٧٠ وحدة

المطلوب

تطلب شركة فيجيلانت محدودة المسؤولية أن تقوم بحساب قيمة مخزونها وتكلفة كل وحدة من المخزون في ٣١ مارس ٢٠٠٦ و٣٠ سبتمبر ٢٠٠٦ و ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦ باستخدام طريقة تكلفة المتوسط المرجح.

الحل

الشهر	المشتريات/ المبيعات/ الرصيد		المعدل لكل وحدة	المبلغ	تكلفة المتوسط المرجح لكل وحدة	تاريخ التقييم
١٥ يناير	المشتريات	١٠٠ وحدة	٢٥٠ دولار	٢٥,٠٠٠		
٣١ يناير	الرصيد	١٠٠ وحدة				
١٠ مارس	المشتريات	١٥٠ وحدة	٣٠٠ دولار	٤٥,٠٠٠		
١٠ مارس	الرصيد	٢٥٠ وحدة	٢٨٠ دولار	٧٠,٠٠٠		
١٥ مارس	المبيعات	(١٥٠) وحدة	٢٨٠ دولار	(٤٢,٠٠٠)		
٣١ مارس	الرصيد	١٠٠ وحدة		٢٨,٠٠٠ دولار	٢٨٠/٠٠ دولار	٢٠٠٦/٣/٣١
٢٥ سبتمبر	المشتريات	٢٠٠ وحدة	٣٥٠ دولار	٧٠,٠٠٠		
٣٠ سبتمبر	الرصيد	٣٠٠ وحدة		٩٨,٠٠٠ دولار	٣٢٦/٦٦٧ دولار	٢٠٠٦/٩/٣٠
١٥ ديسمبر	المبيعات	(١٧٠) وحدة	٣٢٦/٦٦٧ دولار	(٥٥,٥٣٣)		
٣١ ديسمبر	الرصيد	١٣٠ وحدة		٤٢,٤٦٧ دولار	٣٢٦/٦٦٧ دولار	٢٠٠٦/١٢/٣١

٨. صافي القيمة القابلة للتحقيق

١/٨ يتم تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقيق على أساس أنه لا ينبغي تسجيل الأصول بمبالغ تزيد عن المبالغ المحتمل تحقيقها من بيعها أو استخدامها. وتصبح عملية تخفيض قيمة المخزون عملية ضرورية لأسباب متعددة نذكر منها على سبيل المثال، احتمالية تلف مواد المخزون أو تقادمها أو انخفاض أسعار بيعها بعد نهاية السنة (أو في نهاية الفترة).

٢/٨ يتم عادة تخفيض قيمة المخزون إلى صافي قيمته القابلة للتحقيق على أساس كل مادة على حدة، لكن في حالات محددة، حسب أيضاً مجموعة من المواد المتشابهة أو المرتبطة ببعضها البعض. إلا أنه من غير المناسب أن يتم تخفيض قيمة المخزون حسب تصنيفه، مثل البضائع تامة الصنع، أو كافة مواد المخزون في قطاع جغرافي أو صناعة معينة.

٣/٨ تقوم تقديرات صافي القيمة القابلة للتحقق على أساس أكثر الأدلة موثوقية على المبالغ القابلة للتحقق للمخزون. وتأخذ بعين الاعتبار تقلبات الأسعار أو التكاليف المرتبطة مباشرة بالأحداث بعد نهاية الفترة، مؤكدة على الظروف القائمة في نهاية الفترة. كما تأخذ تقديرات صافي القيمة القابلة للتحقق بعين الاعتبار أيضاً السبب أو الغرض وراء الإحتفاظ بمواد المخزون. على سبيل المثال، تقوم صافي القيمة القابلة للتحقق لكمية معينة من المخزون المحتفظ بها لاستيفاء عقود مبيعات أو عقود خدمات ملزمة على أساس أسعار العقود.

٤/٨ لا يتم تخفيض قيمة مخزون المواد الخام والإمدادات الأخرى المحتفظ بها لاستخدامها في إنتاج المخزون ما دون التكلفة إذا كان من المتوقع بيع البضائع تامة الصنع التي سيتم استخدامها فيها بسعر التكلفة أو بسعر أعلى منه. لكن إذا أشار الانخفاض في أسعار المواد الخام إلى أن تكلفة البضائع تامة الصنع تتجاوز صافي القيمة القابلة للتحقق، يتم تخفيض قيمة المواد إلى صافي القيمة القابلة للتحقق. وفي تلك الحالات، يمكن أن تكون تكلفة الاستبدال للمواد الخام هي أفضل مقياس متاح لصافي قيمتها القابلة للتحقق.

٥/٨ يتم تقييم صافي القيمة القابلة للتحقق في كل فترة متعاقبة. إذا ثبت حدوث تغيرات في الظروف الإقتصادية، يتم عكس تخفيضات القيمة الأولى لجعل المبلغ المسجل الجديد مساوياً للتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق المعكوسة، أيهما أقل.

حالة دراسية ٤

الحقائق

شركة مونستراك إنتربرايزز هي شركة إيطالية لبيع المفروشات بالتجزئة ولديها خمسة خطوط رئيسية للمنتجات التالية: الأرائك وموائد الطعام والأسرّة والخزانات ومقاعد غرفة الجلوس. في ٣١ ديسمبر ٢٠٠X، كانت الكمية في المستودع، وتكلفة كل وحدة، وصافي القيمة القابلة للتحقق لكل وحدة من خطوط المنتجات على النحو الآتي:

خط المنتج	الكمية في المستودع	تكلفة كل وحدة (بالدولار)	صافي القيمة القابلة للتحقق/ وحدة (بالدولار)
الأرائك	١٠٠	١,٠٠٠	١,٠٢٠
موائد الطعام	٢٠٠	٥٠٠	٤٥٠
الأسرّة	٣٠٠	١,٥٠٠	١,٦٠٠
الخزانات	٤٠٠	٧٥٠	٧٧٠
مقاعد غرفة الجلوس	٥٠٠	٢٥٠	٢٠٠

المطلوب

احسب تقييم المخزون لشركة مونستراك إنتربرايزز بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠X وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢ مستخدما مبدأ "التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل".

الحل

خط المنتج	الكمية في المستودع	تكلفة كل وحدة (بالدولار)	المخزون بسعر التكلفة (بالدولار)	صافي القيمة القابلة للتحقق لكل وحدة (بالدولار)	التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل (بالدولار)
الأرائك	١٠٠	١,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠	١,٠٢٠	١٠٠,٠٠٠
موائد الطعام	٢٠٠	٥٠٠	١٠٠,٠٠٠	٤٥٠	٩٠,٠٠٠
الأسرّة	٣٠٠	١,٥٠٠	٤٥٠,٠٠٠	١,٦٠٠	٤٥٠,٠٠٠
الخزانات	٤٠٠	٧٥٠	٣٠٠,٠٠٠	٧٧٠	٣٠٠,٠٠٠
مقاعد غرفة الجلوس	٥٠٠	٢٥٠	١٢٥,٠٠٠	٢٠٠	١٠٠,٠٠٠
			١,٠٧٥,٠٠٠ دولار		١,٠٤٠,٠٠٠ دولار

٩. الإعتراف بالمصاريف

عندما يتم بيع المخزون، ينبغي الإعتراف بالمبلغ المسجل للمخزون كمصروف عندما يتم الإعتراف بالإيراد ذو العلاقة. وعلاوة على ذلك، فإنه يتم الإعتراف بمبلغ أي مخزون تم تخفيض قيمته إلى صافي القيمة القابلة للتحقق على أنه مصروف. ينبغي أن يكون مبلغ أي قيد عكس لتخفيض قيمة المخزون عبارة عن انخفاض في المبلغ الذي تم شطبه في الفترة الذي تم فيه عكسه.

١٠. الإفصاح

ينبغي أن تفصح البيانات المالية عما يلي:

- السياسات المحاسبية التي يتم تبنيها لقياس المخزون وإفتراض تدفق التكلفة (أي معادلة حساب التكلفة) المستخدمة
- إجمالي المبلغ المسجل بالإضافة إلى المبالغ المصنفة بما يناسب الشركة
- المبلغ المسجل لأي مخزون مسجل بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع
- مقدار المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة
- مبلغ أي تخفيض في قيمة المخزون المعترف به كمصروف في الفترة
- مبلغ أي قيد عاكس للتخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق والظروف التي أدت إلى هذا القيد العكس.
- الظروف التي تتطلب قيد عكس لتخفيض القيمة
- المبلغ المسجل للمخزون المتعهد به كضمان للإلتزامات

أسئلة اختيار متعدد

١. ينبغي عرض المخزون:
(أ) بسعر التكلفة أو القيمة العادلة، أيهما أقل.
(ب) بسعر التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل.
(ج) بسعر التكلفة أو القيمة الاسمية، أيهما أقل.
(د) بسعر التكلفة أو صافي سعر البيع، أيهما أقل.
(هـ) الخياران (ب) و (د).
(و) الخياران (أ) و (ج).
(ز) الخيارات (أ) و (ب) و(د).

الإجابة: (ب)

٢. أي من تكاليف التحويل التالية لا يمكن شملها في تكلفة المخزون:
(أ) تكلفة العمالة المباشرة.
(ب) إيجار المصنع والمرافق.
(ج) رواتب موظفي المبيعات (حيث تشترك دائرة المبيعات في المبنى مع مشرف المصنع).
(د) التكاليف غير المباشرة للمصنع على أساس القدرة العادية.

الإجابة: (ج)

٣. إن المخزون هو عبارة عن أصول:
(أ) تُستخدم في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات لأغراض إدارية.
(ب) محتفظ بها برسم البيع في السياق الطبيعي للأعمال.
(ج) محتفظ بها لتثمين رأس المال طويل الأجل.
(د) قيد الإنتاج لمثل هذا البيع.
(هـ) على شكل مواد أو إمدادات ليتم استهلاكها في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.
(و) الخياران (ب) و (د).
(ز) الخيارات (ب) و(د) و (هـ).

الإجابة: (ز)

٤. لا ينبغي أن تتضمن تكلفة المخزون ما يلي:
(أ) سعر الشراء.
(ب) رسوم الاستيراد وغيرها من الضرائب.
(ج) المبالغ غير الطبيعية للمواد التالفة.
(د) التكاليف الإدارية غير المباشرة.
(هـ) التكاليف الإنتاجية الثابتة والمتغيرة غير المباشرة.
(و) تكاليف البيع.
(ز) الخيارات (ج) و (د) و (و).

الإجابة: (ز)

٥. تقوم شركة "أيه بي سي" محدودة المسؤولية بتصنيع وبيع المغلفات الورقية. تم تضمين بضاعة المغلفات في مخزون الإقفال في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ بتكلفة ٥٠ دولار لكل رزمة. وخلال التدقيق النهائي، لاحظ المدققون أن سعر البيع اللاحق للمخزون بتاريخ ١٥ يناير ٢٠٠٦ بلغ ٤٠ دولار لكل رزمة. علاوة على ذلك، كشفت الإستفسارات أنه خلال إجراء الجرد الفعلي أدى تسرب الماء إلى إلحاق أضرار بالورق والغراء. وعليه، أنفقت الشركة في الأسبوع التالي ما مجموعه ١٥ دولار لكل رزمة لإصلاح المغلفات وإعادة لصقها. تبلغ صافي القيمة القابلة للتحقق وانخفاض قيمة (خسائر المخزون) ما يلي:
(أ) ٤٠ دولار و ١٠ دولار على التوالي.
(ب) ٤٥ دولار و ١٠ دولار على التوالي.
(ج) ٢٥ دولار و ٢٥ دولار على التوالي.
(د) ٣٥ دولار و ٢٥ دولار على التوالي.
(هـ) ٣٠ دولار و ١٥ دولار على التوالي.

الإجابة: (ج) إن صافي القيمة القابلة للتحقق هي سعر البيع اللاحق، أي ٤٠ دولار، مطروحاً منه أية تكلفة يتم تكبدها لجعل السلعة قابلة للبيع، أي ١٥ دولار. لذلك، فإن صافي القيمة القابلة للتحقق = ٤٠ دولار - ١٥ دولار = ٢٥ دولار لكل رزمة. أما قيمة الخسارة (الانخفاض في قيمة المخزون) لكل رزمة فهو الفرق بين التكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقق: ٥٠ دولار - ٢٥ دولار = ٢٥ دولار لكل رزمة.

٥ بيانات التدفق النقدي (معيار المحاسبة الدولي ٧)

١. الخلفية والمقدمة

١/١ يلزم معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"* المنشآت بإعداد البيانات المالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لعرض بيان التدفق النقدي كجزء لا يتجزأ من البيانات المالية. يحدد معيار المحاسبة الدولي ٧ *"بيانات التدفق النقدي"* القواعد المتعلقة بإعداد بيان التدفق النقدي وإعداد التقارير حوله. يقدم بيان التدفق النقدي المعلومات حول المقبوضات والمدفوعات النقدية للمنشأة (أي التدفقات النقدية) للفترة التي يتم عرض البيانات المالية عنها.

٢/١ حلّ بيان التدفق النقدي محل "بيان تدفق الأموال" الذي اقتضى سابقا أغلب معايير المحاسبة حول العالم (بما فيها معايير المحاسبة الدولية في ذلك الوقت) عرضه كجزء لا يتجزأ من البيانات المالية. وصف *بيان تدفق الأموال* الحركات أو التغيرات في الأموال. بينما فسرت بعض المعايير مصطلح "الأموال" على أنها "صافي الأموال السائلة"، ولكن أغلب المعايير الأخرى فسرت "الأموال" على أنها "رأس المال العامل". وقد قام أغلب واضعي المعايير بمراجعة معاييرهم لصالح بيان التدفق النقدي، وربما كان ذلك نتيجة الغموض في تفسير مفهوم "الأموال" المصاحب للأهمية المتنامية لمفهوم "النقد المتولد من العمليات". ومع التغير في المتطلبات التي ينبغي بموجبها على المنشأة الإبلاغ عن بيان التدفق النقدي (بدلا من بيان تدفق الأموال) كجزء لا يتجزأ من بياناتها المالية، تحول التركيز عالميا وبشكل واضح من الإبلاغ عن الحركات في الأموال (مثلا رأس المال العامل) إلى التدفقات النقدية الواردة والصادرة (أي المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية) للفترة التي يتم عرض البيانات المالية عنها.

٢. نطاق التطبيق

ينبغي على كافة المنشآت– بغض النظر عن طبيعة أنشطتها– إعداد بيان التدفق النقدي وفقا لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ٧. وينبغي عرض بيان التدفق النقدي كجزء لا يتجزأ من البيانات المالية لكل فترة تُعرض عنها تلك البيانات. وإدراكا أنه مهما تنوعت الأنشطة الرئيسية لتوليد الإيرادات في المنشآت، وأن احتياجاتهم للنقد لدفع الإلتزامات التعاقدية المترتبة عليهم (الإلتزامات) وجني إيرادات للمساهمين هي نفس الاحتياجات، أصبح بيان تدفق النقدي إلزامي على كافة المنشآت.

٣. تعريف المصطلحات الرئيسية (وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٧، الفقرة ٦)

النقد: يشمل النقد في الصندوق والودائع تحت الطلب لدى البنك.

النقد المعادل: هي استثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة قابلة للتحويل بسهولة لمبالغ معلومة من النقد، وتكون عرضة لمخاطر ضئيلة من التغيير في القيمة.

الأنشطة التشغيلية: هي الأنشطة الرئيسية لتوليد الإيرادات في المنشأة والأنشطة الأخرى التي لا تكون أنشطة استثمارية أو تمويلية.

الأنشطة الاستثمارية: هي أنشطة المنشأة المتعلقة بشراء الأصول المُعمّرة والأصول الأخرى غير المتداولة والتصرف بها (بما في ذلك الإستثمارات) بإستثناء تلك المشمولة في النقد المعادل.

الأنشطة التمويلية: الأنشطة التي ينتج عنها تغيرات في حجم وتركيبة رأس مال حقوق الملكية واقتراض المنشأة.

٤. فوائد عرض بيان التدفق النقدي

١/٤ عند عرضه مع المكونات الأخرى للبيانات المالية (وبالتحديد الميزانية العمومية وبيان الدخل وبيان التغيرات في حقوق الملكية)، يقدم بيان التدفق النقدي لمستخدمي البيانات المالية المعلومات الإضافية التالية:

(أ) رؤية أفضل للهيكل المالي للمنشأة، بما في ذلك سيولتها وملاءتها، وقدرتها على التأثير على مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية من أجل التكيف مع الظروف والفرص المتغيرة؛ و

(ب) معلومات أفضل لأغراض تقييم التغيرات في أصول المنشأة والتزاماتها وحقوق الملكية الخاصة بها.

٢/٤ علاوة على ذلك، فإن بيان التدفق النقدي:

(ج) يعزز أيضا من قابلية مقارنة إعداد التقارير حول الأداء التشغيلي من قبل منشآت مختلفة لأنه يلغي آثار استخدام معالجات محاسبية مختلفة للمعاملات المشابهة؛ و

(د) يعمل كمؤشر على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيتها وتأكيدها.

٥. النقد والنقد المعادل

١/٥ الأهمية الحقيقية لمصطلح "النقد المعادل"

يتم الإحتفاظ بالنقد المعادل من قبل المنشأة لتلبية التعهدات قصيرة الأجل. ويمكن فهم المعنى الحقيقي لمصطلح النقد المعادل بأفضل ما يمكن من خلال تحليل التعريف الوارد في المعيار. ووفقاً للتعريف، يجب أن يتسم النقد المعادل بالميزتين التاليتين:

(أ) ينبغي أن يكون "قصير الأجل" في طبيعته، أي يتم الإحتفاظ به لتلبية التعهدات النقدية قصيرة الأجل. وبعبارة أخرى، عادة ما يوصف الإستثمار كنقد معادل فقط إذا كان ذو استحقاق قصير الأجل، مثال ثلاثة أشهر أو أقل، من تاريخ الشراء.

مثال

إن الوديعة لأجل في بنك معين- (أو الوديعة الثابتة، كما يشار إليها في بعض البلدان)- ذات استحقاق أصلي مدته ستة أشهر لا توصف على أنها نقد معادل.

(ب) ينبغي أن يكون "استثمارات عالية السيولة" قابلة للتحويل بسهولة لمبالغ معلومة من النقد، وتكون عرضة لمخاطر ضئيلة من التغيير في القيمة."

مثال

إن الاستثمارات في حصص الأسهم لمنشأة أخرى لا توصف كنقد معادل لأنها تخضع لمخاطرة التغيرات في قيمها والتي يمكن أن تكون "كبيرة" بالاعتماد على كيفية تقلب قيمها السوقية في استجابة للظروف الإقتصادية أو غيرها من العوامل. إلا أن الاستثمارات في الأسهم الممتازة القابلة للاسترداد المشتراة- خلال فترة قصيرة من استحقاقها والتي يكون لها تاريخ استرداد محدد توصف على أنها نقد معادل.

٢/٥ إقتراضات البنك بوصفها نقد معادل

تُعتبر عموما المبالغ المستحقة للبنك أنشطة تمويلية. إلا أنه في بعض البلدان، يمكن أن تُشمل الحسابات المكشوفة القابلة للتسديد عند الطلب والتي تشكل جزءا رئيسيا من إدارة نقد المنشأة كأحد مكونات النقد المعادل. ومن أجل شمل هذه الحسابات المكشوفة في النقد المعادل (وبعبارة أخرى، *مقابلة* نقد معادل آخر باعتباره نقد معادل سلبي)، فإن من الخصائص الهامة لمثل هذه الترتيبات البنكية هي ضرورة أن يتقلب رصيد البنك من كونه إيجابي إلى كونه مكشوف (أي سلبي) خلال الفترة أو السنة التي يتم عنها إعداد بيان التدفق النقدي.

حالة عملية

تعرض البنوك في بعض البلدان لعملائها الذين تتعامل معهم منذ زمن طويل خدمة معينة (يشار إليها أحيانا كحماية ضد إرجاع الشيك بدون دفع) يغطي فيها البنك مبلغا معينا من الرصيد المكشوف في الحساب الجاري للعميل لدى البنك كواحدة من الخدمات الإضافية للعميل. هذه الخدمة الإضافية هي خدمة مؤقتة، وعادة ما يُسمح لعملاء البنك الذين تُكشف حساباتهم حدا معينا لهذا النوع من التسهيلات. وتفرض بعض البنوك على عملائها أجر مقابل هذا النوع من الخدمات.

دعونا ندرس كيف تعمل هذه الخدمة في الواقع العملي. لنفرض أن منشأة ما تصدر شيكات لدائنيها على توقع بأن يتم تقاص التحصيلات من الشيكات المودعة لدى البنك في الوقت المحدد وأن تكون كافية لتغطية الأموال المطلوبة لدفع الشيكات الصادرة لدائنيها. ولأسباب خارجة عن إرادة المنشأة، لم يتم تقاص الشيكات المودعة في الوقت المحدد. هنا لا بد من أن يتدخل البنك

مؤقتا لصالح عملائه من خلال تسديد الشيكات التي تم إصدارها للدائنين. وبهذا يتم تطبيق إجراء الحماية ضد إرجاع الشيك بدون دفع. وفي تلك الحالات، من المناسب النظر إلى مثل ذلك الإجراء البنكي على أنه جزء لا يتجزأ من إدارة نقد المنشأة، وذلك لأن الحساب في البنك قد يتقلب من كونه ايجابياً إلى كونه مكشوفاً من وقت لآخر. ويوصف ذلك الحساب المكشوف على أنه أحد مكونات النقد المعادل.

إن الحسابات المكشوفة المنتظمة التي تشكل جزءاً من التسهيلات المولة التي يتم يُتفاوض عليها مع المنشآت من قبل البنوك على أساس دوري (التي تقرض بموجبها البنوك للمنشآت أموالاً على أساس معايير معينة مثل متطلبات رأس المال العامل المحددة مسبقا أو نسبة مئوية لصافي القيمة الدفترية للذمم المدينة التجارية) لا تلبي معايير النقد المعادل وتعتبر بالتالي أنشطة تمويلية لأغراض بيان التدفق النقدي.

٣/٥ الحركات في النقد المعادل

يتم استثناء الحركات ضمن أو بين بنود النقد المعادل من التدفقات النقدية لأغراض إعداد بيان التدفق النقدي، كونها جزء من إدارة النقد في المنشأة خلاف أنشطتها التشغيلية والتمويلية والإستثمارية.

حالة دراسية ١

الحقائق

استثمرت شركة "س ص ع"، كجزء من أنشطة إدارة النقد الخاصة بها، مبلغ ١٠ مليون دولار في الأسهم الممتازة القابلة للاسترداد (خلال ثلاثة أشهر من تاريخ استردادها). وللقيام بذلك، أصدرت الشركة تعليمات للبنك ليقوم باستخدام وديعة لأجل تستحق بعد وقت قصير (وديعة ثابتة مدتها شهرين).

المطلوب

حدد الكيفية التي ستعالج فيها شركة "س ص ع" في بيان التدفق النقدي الخاص بها التدفقات النقدية الصادرة الناجمة عن الإستثمار في الأسهم الممتازة القابلة للإسترداد والتدفقات النقدية الواردة الناجمة عن سحب الأموال من البنك من خلال استخدام وديعة لأجل مستحقة.

الحل

لا تعتبر هذه تدفقات نقدية واردة أو تدفقات نقدية صادرة لأغراض بيان التدفق النقدي لشركة "س ص ع" وذلك لأن كلا النشاطين هما جزء من إدارة النقد في المنشأة ويشتملان على حركات بين مكونات النقد المعادل.

٦. عرض بيان التدفق النقدي

١/٦ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٧ أن يتم تصنيف بيان التدفق النقدي إلى أربعة عناصر هي: (١) الأنشطة التشغيلية (٢) الأنشطة الإستثمارية (٣) الأنشطة التمويلية (٤) النقد والنقد المعادل. وبعبارة أخرى، يقدم بيان التدفق النقدي معلومات حول المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمنشأة (أي التدفقات النقدية) عن الفترة المصنفة تحت ثلاث عناوين: (١) الأنشطة التشغيلية (٢) الأنشطة الإستثمارية (٣) الأنشطة التمويلية- بالإضافة إلى التغيرات في النقد والنقد المعادل. إن تصنيف المعلومات الذي يقدمه بيان التدفق النقدي يسمح لمستخدمي البيانات المالية بتقييم أثر تلك الأنشطة على المركز المالي للمنشأة ومبلغ النقد والنقد المعادل.

٢/٦ يجب تحري الدقة اللازمة لشمل المعاملات ضمن الفئة المناسبة. مهما كان التصنيف الذي يتم اختياره، فإنه ينبغي تطبيقه بطريقة متسقة من سنة إلى أخرى.

مثال

إذا تم عرض "الفائدة المقبوضة" كتدفق نقدي من الأنشطة الإستثمارية في السنة الأولى، ينبغي إتباع نفس التصنيف من سنة إلى أخرى، رغم أن معيار المحاسبة الدولي ٧ يسمح بعرض "الفائدة المقبوضة" إما كتدفق نقدي من الأنشطة التشغيلية أو كتدفق نقدي من الأنشطة الإستثمارية.

٣/٦ يمكن أن تشمل المعاملة الواحدة تدفقات نقدية يتم تصنيفها جزئيا كنوع واحد من الأنشطة ويُصنَّف جزئها الآخر كفئة أخرى.

مثال

تشمل عملية الدفع النقدي لتسديد قرض البنك عنصرين اثنين: تسديد المبلغ الرئيسي من القرض، الذي يتم تصنيفه كنشاط تمويلي، وتسديد الفائدة، الذي يتم تصنيفه كنشاط تشغيلي.

٧. الأنشطة التشغيلية

١/٧ تُشتق التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بشكل أساسي من الأنشطة الرئيسية لتوليد الإيرادات في المنشأة. ويعتبر هذا مؤشر هام على القوة المالية للمنشأة لأنه يمثل مصدر هام للتمويل الداخلي. ينظر عادة مستخدمو البيانات المالية إلى التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية كمقياس لقدرة المنشأة على المحافظة على قدرتها التشغيلية ودعم الأنشطة الأخرى، مثل تسديد الديون والإقتراضات ودفع توزيعات الأرباح على المساهمين وتنفيذ الإستثمارات دون اللجوء إلى تمويل خارجي.

٢/٧ من الأمثلة الشائعة على التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ما يلي:

التدفقات النقدية الواردة

(أ) التحصيلات النقدية من العملاء عن طريق بيع السلع أو تقديم الخدمات
(ب) المقبوضات النقدية "إيرادات أخرى"، مثل الأتاوات والأتعاب والعمولات
(ج) المستردات النقدية من ضرائب الدخل ما لم يكن من المكن تحديدها مع الأنشطة التمويلية أو الإستثمارية

التدفقات النقدية الصادرة

(أ) المدفوعات النقدية إلى موردي السلع والخدمات
(ب) المدفوعات النقدية للموظفين أو بالنيابة عنهم
(ج) المدفوعات النقدية لضرائب الدخل ما لم يكن من المكن تحديدها مع الأنشطة التمويلية أو الإستثمارية

٣/٧ بالإضافة إلى ذلك، التدفقات النقدية التشغيلية من العقود المحتفظ بها للمتاجرة أو الصفقات (العقود المستقبلية والخيارات) وفي حال منشآت التأمين، المقبوضات والمدفوعات النقدية للأقساط والمطالبات، والمعاشات السنوية، ومنافع البوليصة. وعلاوة على ذلك، يتم أيضا تصنيف التدفقات النقدية التي لا تلبي معايير الأنشطة الإستثمارية أو الأنشطة التمويلية كتدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية.

٨. الأنشطة الإستثمارية

١/٨ تتضمن الأنشطة الاستثمارية شراء المتلكات والمصانع والمعدات والأصول الأخرى طويلة الأجل، مثل المتلكات الاستثمارية، والتصرف بها. كما تشمل أيضا شراء وبيع الديون وحقوق الملكية وأدوات الدين لمنشآت أخرى والتي لا تعتبر نقد معادل أو محتفظ بها لأغراض الصفقات أو المتاجرة. كما تشمل الأنشطة الإستثمارية السلف النقدية والتحصيلات النقدية على القروض المقدمة لمنشآت أخرى. إلا أن ذلك لا يشمل القروض والسلف الممنوحة من قبل البنوك والمؤسسات المالية الأخرى لعملائهم التي يتم تصنيفها "كأنشطة تشغيلية" حيث أنها تدفقات نقدية من الأنشطة الرئيسية لتوليد الإيرادات في هذه المنشآت.

٢/٨ من الأمثلة الشائعة على التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة الإستثمارية ما يلي:

التدفقات النقدية الواردة

(أ) العائدات من التصرف بالمتلكات والمصانع والمعدات
(ب) العائدات من التصرف بأدوات الدين الخاصة بمنشآت أخرى
(ج) العائدات من بيع أدوات حقوق الملكية الخاصة بمنشآت أخرى

التدفقات النقدية الصادرة

(أ) شراء المتلكات والمصانع والمعدات
(ب) استملاك أدوات الدين الخاصة بمنشآت أخرى
(ج) شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بمنشآت أخرى (ما لم يكن محتفظ بها لأغراض المتاجرة أو تعتبر نقد معادل)

٩. الأنشطة التمويلية

١/٩ تشمل الأنشطة التمويلية الحصول على الموارد من المالكين وإرجاعها إليهم. كما تشمل أيضا الحصول على الموارد من خلال الإقتراضات (قصيرة الأجل أو طويلة الأجل) وتسديد المبالغ المقترضة.

٢/٩ من الأمثلة الشائعة على التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة التمويلية ما يلي:

التدفقات النقدية الواردة

(أ) العائدات من إصدار أسهم رأس المال
(ب) العائدات من إصدار أدوات الدين (سندات الدين غير المضمونة)
(ج) العائدات من الإقتراضات البنكية

التدفقات النقدية الصادرة

(أ) دفع توزيعات الأرباح على المساهمين
(ب) تسديد المبلغ الرئيسي من دين معين، بما في ذلك إلتزامات الإيجار التمويلي
(ج) تسديد الإقتراضات البنكية

١٠. المعاملات غير النقدية

١/١٠ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٧ ضرورة استثناء الأنشطة التمويلية والإستثمارية غير النقدية من بيان التدفق النقدي وأن يتم الإبلاغ عنها في "مكان آخر" من البيانات المالية"، حيث يتم الإفصاح عن كافة المعلومات ذات الصلة حول هذه الأنشطة. ويُفسّر هذا المتطلب على أنه ضرورة الإفصاح عن الأنشطة غير النقدية في حاشية البيانات المالية بدلا من شملها في بيان التدفق المالي.

٢/١٠ من الأمثلة الشائعة على الأنشطة غير النقدية ما يلي:

(أ) تحويل الدين (سندات الدين القابلة للتحويل) إلى حقوق ملكية
(ب) إصدار أسهم رأس المال لشراء الممتلكات والمصانع والمعدات

حالة دراسية ٢

الحقائق

في الأول من يناير عام ٢٠٠٤، أصدرت شركة دراماتيك إنك سندات قابلة للتحويل بحيث يتم تحويلها في تاريخ نهاية مدة سنتين من تاريخ إصدار الدين أو قبل ذلك. وفي ١٥ ديسمبر ٢٠٠٥، قرر مجلس إدارة الشركة تحويل السندات في نهاية السنة وإصدار حصص أسهم.

المطلوب

كيف ستعالج شركة دراماتيك إنك هذه المعاملة في إعدادها لبيان التدفق النقدي؟

الحل

عند تحويل السندات إلى حقوق الملكية، يبدو جليا حصول نوعين من التدفقات النقدية: التدفق النقدي الوارد الناجم عن زيادة أسهم رأس المال والتدفق النقدي الصادر الذي ينسب إلى تسديد الدين. إلا أن هذه الأنشطة ليست أنشطة نقدية ولم يحدث أية تدفقات نقدية. يشترط المعيار بأن يتم الإفصاح عن الأنشطة غير النقدية في حاشية البيانات المالية.

١١. الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة

١/١١ لدى معدّي البيانات المالية حق الإختيار بين الطريقة المباشرة وغير المباشرة في عرض قسم الأنشطة التشغيلية من بيان التدفقات النقدية. ويوصي معيار المحاسبة الدولي ٧ باستخدام الطريقة المباشرة في عرض صافي النقد من الأنشطة التشغيلية. إلا أن معدّي البيانات المالية يفضلون عمليا عرض بيان التدفق النقدي بموجب الطريقة غير المباشرة بدلا من استخدام الطريقة المباشرة الموصى بها (ربما يكمن السبب في سهولة الإعداد).

٢/١١ تعرض *الطريقة المباشرة* البنود التي تؤثر على التدفق النقدي ومبالغ تلك التدفقات النقدية. وعادة ما تقوم المنشآت التي تستخدم الطريق المباشرة بالإبلاغ عن هذه الأصناف الرئيسية للمقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية.

(أ) التحصيلات النقدية من العملاء
(ب) الفوائد وتوزيعات الأرباح المقبوضة (*وكخيار آخر، يسمح معيار المحاسبة الدولي ٧ بتصنيف الفوائد المقبوضة وتوزيعات الأرباح المقبوضة على أنها تدفقات نقدية استثمارية بدلا من اعتبارها تدفقات نقدية تشغيلية لأنها عبارة عن عوائد على الاستثمارات*)
(ج) النقد المدفوع للمصاريف التشغيلية بما فيها رواتب الموظفين وما إلى ذلك
(د) الدفعات إلى الموردين
(هـ) الفوائد المدفوعة (*وكخيار آخر، يسمح معيار المحاسبة الدولي ٧ بتصنيف الفوائد المدفوعة على أنها تدفق نقدي تمويلي، لأنها تكلفة الحصول على تمويل*)
(و) ضرائب الدخل المدفوعة

مثال

بيان التدفق النقدي- الطريقة المباشرة (قسم الأنشطة التشغيلية)

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية:		
التحصيلات النقدية من العملاء	٩٠٠,٠٠٠ دولار	
توزيعات الأرباح النقدية المقبوضة	١٠٠,٠٠٠	
النقد المدفوع للموظفين	(٣٠٠,٠٠٠)	
النقد المدفوع للموردين	(٢٠٠,٠٠٠)	
النقد المدفوع للمصاريف التشغيلية الأخرى	(١٥٠,٠٠٠)	
ضرائب الدخل المدفوعة	(١٠٠,٠٠٠)	
الفوائد المدفوعة	(١٥٠,٠٠٠)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		١٠٠,٠٠٠ دولار

حالة دراسية ٣

الحقائق

تقوم شركة "س ص ع" بإعداد بيان التدفق النقدي الخاص بها بموجب الطريقة المباشرة وقد قدمت هذه المعلومات:

صافي المبيعات الآجلة	٥,٠٠٠,٠٠٠ دولار
الذمم المدينة في نهاية السنة	١,٥٠٠,٠٠٠
الذمم المدينة في بداية السنة	٢,٥٠٠,٠٠٠
المشتريات (على الحساب)	٤,٠٠٠,٠٠٠
الذمم الدائنة التجارية في نهاية السنة	١,٩٠٠,٠٠٠
الذمم الدائنة التجارية في بداية السنة	٢,٠٠٠,٠٠٠
المصاريف التشغيلية	٣,٠٠٠,٠٠٠
المصاريف المستحقة في بداية السنة	٥٠٠,٠٠٠
المصاريف المستحقة في نهاية السنة	٤٠٠,٠٠٠
الإستهلاك على المتلكات والمصانع والمعدات	٦٠٠,٠٠٠

المطلوب

لأغراض بيان التدفق النقدي بموجب الطريقة المباشرة، المطلوب منك حساب التحصيلات النقدية من العملاء، والدفعات إلى الموردين، والنقد المدفوع للمصاريف التشغيلية.

الحل

أ.	التحصيلات النقدية من العملاء		
	صافي المبيعات	٥,٠٠٠,٠٠٠	دولار
	زائداً: الذمم المدينة في بداية السنة	٢,٥٠٠,٠٠٠	
		٧,٥٠٠,٠٠٠	
	ناقصاً: الذمم المدينة في نهاية السنة	(١,٥٠٠,٠٠٠)	
	التحصيلات النقدية من العملاء	٦,٠٠٠,٠٠٠	دولار
ب.	النقد المدفوع للموردين		
	المشتريات	٤,٠٠٠,٠٠٠	دولار
	زائداً: الذمم الدائنة في نهاية السنة	١,٩٠٠,٠٠٠	
		٥,٩٠٠,٠٠٠	
	ناقصاً: الذمم الدائنة في بداية السنة	(٢,٠٠٠,٠٠٠)	
	النقد المدفوع للموردين	٣,٩٠٠,٠٠٠	دولار
ج.	النقد المدفوع للمصاريف التشغيلية		
	المصاريف التشغيلية	٣,٠٠٠,٠٠٠	دولار
	زائداً: المصاريف المستحقة في بداية السنة	٥٠٠,٠٠٠	
		٣,٥٠٠,٠٠٠	
	ناقصاً: المصاريف المستحقة في نهاية السنة	(٤٠٠,٠٠٠)	
	ناقصاً: الإستهلاك على المتلكات والمصانع والمعدات	(٦٠٠,٠٠٠)	
	النقد المدفوع للمصاريف التشغيلية	٢,٥٠٠,٠٠٠	دولار

٣/١١ إن *الطريقة غير المباشرة* هي الأكثر شيوعا رغم توصية معيار المحاسبة الدولي ٧ بعرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بموجب الطريقة المباشرة. والسبب المحتمل وراء ذلك هو أن الطريقة غير المباشرة هي أسهل في الإستخدام من الطريقة المباشرة وذلك لأنها تشتق صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية من صافي النتائج التشغيلية للسنة كما يتم الإبلاغ عنها في بيان الدخل. وبموجب الطريقة غير المباشرة، يكون أول بند معروض هو صافي الدخل (أو الخسارة) للسنة كما يتم الإبلاغ عنه في بيان الدخل. ويتم إضافة أو اقتطاع بنود الإيرادات والمصاريف غير النقدية للوصول إلى صافي النقد المقدم من

قبل الأنشطة التشغيلية. على سبيل المثال، يتم إعادة إضافة الاستهلاك على الممتلكات والمصانع والمعدات لأن هذه المصاريف تخفض (أو تزيد) من صافي الدخل (الخسارة) للسنة دون أن تؤثر على النقد من الأنشطة التشغيلية. وبشكل مشابه، فإن الربح من بيع الممتلكات والمصانع والمعدات يتم اقتطاعه من صافي دخل السنة لأنه لا يؤثر على التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية. وتُستخدم التغيرات في المخزون والذمم المدينة والأصول والإلتزامات التشغيلية الأخرى لتحويل صافي الدخل أو (الخسارة) على أساس الإستحقاق للسنة للوصول إلى التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

حالة دراسية ٤

الحقائق

قدمت شركة إكسلنت إنك المعلومات التالية وتطلب منك إعداد الأنشطة التشغيلية لبيان التدفق النقدي بموجب الطريقة غير الباشرة:

صافي الدخل قبل الضرائب	٤٠٠,٠٠٠ دولار
الاستهلاك على الممتلكات والمصانع والمعدات	٢٠٠,٠٠٠
الخسارة من بيع المبنى	١٠٠,٠٠٠
مصروف الفائدة	١٥٠,٠٠٠
الفائدة مستحقة الدفع في بداية المدة	١٠٠,٠٠٠
الفائدة مستحقة الدفع في نهاية المدة	٥٠,٠٠٠
ضرائب الدخل المدفوعة	١٠٠,٠٠٠
الذمم المدينة في بداية السنة	٥٠٠,٠٠٠
الذمم المدينة في نهاية السنة	٨٥٠,٠٠٠
المخزون في بداية السنة	٥٠٠,٠٠٠
المخزون في نهاية السنة	٤٠٠,٠٠٠
الذمم الدائنة في بداية السنة	٢٠٠,٠٠٠
الذمم الدائنة في نهاية السنة	٥٠٠,٠٠٠

المطلوب

الرجاء إعداد قسم الأنشطة التشغيلية لبيان التدفق النقدي باستخدام الطريقة غير المباشرة.

الحل

بيان التدفق النقدي- الطريقة غير المباشرة (قسم الأنشطة التشغيلية)

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

صافي الدخل قبل ضرائب الدخل	٤٠٠,٠٠٠ دولار	
التعديلات لما يلي:		
الإستهلاك على الممتلكات والمصانع والمعدات	٢٠٠,٠٠٠	
الخسارة من بيع المبنى	١٠٠,٠٠٠	
مصروف الفائدة	١٥٠,٠٠٠	
	٨٥٠,٠٠٠	
الزيادة في الذمم المدينة	(٣٥٠,٠٠٠)	
الانخفاض في المخزون	١٠٠,٠٠٠	
الزيادة في الذمم الدائنة	٣٠٠,٠٠٠	
النقد المتولد من العمليات	٩٠٠,٠٠٠	
الفوائد المدفوعة	(٢٠٠,٠٠٠)	
ضرائب الدخل المدفوعة	(١٠٠,٠٠٠)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		٦٠٠,٠٠٠ دولار

١٢. الإبلاغ عن التدفقات النقدية على أساس الإجمالي مقابل أساس الصافي

١/١٢ المؤسسات المالية

يسمح معيار المحاسبة الدولي ٧ للمؤسسات المالية بالإبلاغ عن التدفقات النقدية الناشئة من بعض الأنشطة على أساس الصافي. وفيما يلي أدناه الأنشطة والظروف ذات العلاقة التي يكون بموجبها الإبلاغ على أساس الصافي مقبولاً:

(أ) القبوضات والمدفوعات النقدية بالنيابة عن العملاء عندما تعكس التدفقات النقدية أنشطة العملاء بإستثناء تلك الأنشطة الخاصة بالبنك، ومثال ذلك قبول وتسديد الودائع تحت الطلب

(ب) التدفقات النقدية المتعلقة بالودائع ذات تواريخ الإستحقاق المحددة

(ج) إيداع وسحب الودائع من المؤسسات المالية الأخرى

(د) السلف النقدية والقروض لعملاء البنك وتسديداتها

٢/١٢ المنشآت بإستثناء المؤسسات المالية

في حال التدفقات النقدية للمنشآت بإستثناء المؤسسات المالية، تكون الأفضلية بوضوح للمقبوضات والمدفوعات النقدية على أساس "الإجمالي". وبهذه الطريقة يتم عرض كل من التدفقات النقدية الواردة والتدفقات النقدية الصادرة بشكل منفصل بدلا من عرضها كمبالغ صافية. وهذا ما يعطي مستخدمي البيانات المالية معلومات مفيدة أكثر. ولفهم هذا بشكل أفضل، دعونا ننظر إلى المثال التالي: إن الإبلاغ عن صافي التغير في

القروض طويلة الأجل مستحقة الدفع لا يكشف عن التدفقات النقدية الواردة والصادرة المتعلقة بالقروض وقد يخفي الأنشطة التمويلية الحقيقية للمنشأة. لذلك عندما يتم الإفصاح عن التدفقات النقدية الواردة من عائدات القروض والتدفقات النقدية الصادرة من تسديد القروض بشكل منفصل، يكتسب مستخدمو البيانات المالية فهما أفضل للأنشطة التمويلية في المنشأة. ويحدد معيار المحاسبة الدولي ٧ *استثناءين* في حالات المنشآت بإستثناء المؤسسات المالية، حيث يُسمح بترصيد صافي التدفقات النقدية. والإستثناءان هما:

(١) يمكن عرض البنود ذات معدل الدوران السريع والمبالغ الضخمة والاستحقاقات قصيرة الأجل على أنها تدفقات نقدية صافية.

(٢) تعكس المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية بالنيابة عن العملاء أنشطة العملاء بإستثناء تلك الأنشطة الخاصة بالمنشآت. ويمكن أيضا الإبلاغ عن التدفقات على أساس الصافي وليس الإجمالي.

١٣. التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية

(١) يتم قيد التدفقات النقدية الناجمة عن المعاملات بعملة أجنبية بالعملة الوظيفية للمنشأة من خلال استخدام سعر الصرف بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في تاريخ التدفق النقدي؛ و

(٢) يجب على الشركات التابعة الأجنبية إعداد بيانات منفصلة للتدفق النقدي وتحويلها إلى العملة الوظيفية بسعر الصرف السائد في تاريخ التدفق النقدي.

١٤. الإبلاغ عن العقود المستقبلية والعقود الآجلة والخيارات والمبادلات

١/١٤ ينص معيار المحاسبة الدولي ٧ على أنه يتم عادة تصنيف التدفقات النقدية من العقود المستقبلية والعقود الآجلة وعقود الخيار وعقود المبادلة على أنها أنشطة استثمارية باستثناء ما يلي:

(١) عندما تكون هذه العقود محتفظ بها لأغراض الصفقات أو المتاجرة وتمثل بالتالي أنشطة تشغيلية؛ أو

(٢) عندما تُعتبر المدفوعات أو المقبوضات من قبل المنشآت بمثابة أنشطة تمويلية ويتم الإبلاغ عنها وفقاً لذلك.

٢/١٤ عندما يتم محاسبة العقد على أنه تحوط لمركز قابل للتحديد، يتم تصنيف التدفقات النقدية للعقد بنفس الطريقة التي يتم بها تصنيف التدفقات النقدية للمركز الذي يتم تحوطه.

١٥. مطابقة النقد والنقد المعادل

يلزم معيار المحاسبة الدولي ٧ المنشأة بالإفصاح عن مكونات النقد والنقد المعادل وأيضا عرض مطابقة الفرق، إن وجد، بين المبالغ المصرح بها في بيان التدفقات النقدية والبنود المرادفة المبينة في الميزانية العمومية.

١٦. شراء الشركات التابعة ووحدات الأعمال الأخرى والتصرف بها

ينص معيار المحاسبة الدولي ٧ على أنه يجوز للمنشأة شراء شركات تابعة أو غيرها من وحدات الأعمال أو التصرف بها خلال السنة ويتطلب بالتالي ضرورة عرض إجمالي التدفقات النقدية من عمليات شراء الشركات التابعة أو غيرها من وحدات الأعمال أو من عمليات التصرف بها بشكل منفصل كجزء من قسم الأنشطة الاستثمارية من بيان التدفقات النقدية. وحدد هذا المعيار أيضا هذه الإفصاحات فيما يتعلق بعمليات الشراء والتصرف:

(١) إجمالي المقابل النقدي المشمول

(٢) الحصة المسددة منها عن طريق النقد والنقد المعادل

(٣) مبلغ النقد والنقد المعادل في الشركة التابعة أو وحدة الأعمال التي يتم شرائها أو التصرف بها

(٤) مبلغ الأصول والإلتزامات (باستثناء النقد والنقد المعادل) التي يتم شرائها أو التصرف بها، والملخصة حسب الفئة الرئيسية.

١٧. الإفصاحات الأخرى التي يتطلبها ويوصي بها معيار المحاسبة الدولي ٧

يحدد معيار المحاسبة الدولي ٧ بعض الإفصاحات الإضافية الاستثنائية لأن مثل هذه المعلومات قد تمكن مستخدمي البيانات المالية من الحصول على آراء متبصرة أفضل فيما يخص سيولة أو ملاءة المنشأة. وفيما يلي هذه الإفصاحات الإضافية:

(١) الإفصاح المطلوب: ينبغي الإفصاح عن مبلغ أرصدة النقد والنقد المعادل *الهامة* التي تحتفظ بها المنشأة وغير المتوفرة للاستخدام من قبل المجموعة إلى جانب تعليق من الإدارة.

حالة عملية

إن المصطلح المستخدم هو "هامة" والذي لم يتم تعريفه في معيار المحاسبة الدولي ٧. وقد يسبب هذا الأمر مشاكل تفسيرية أثناء التطبيق العملي لهذا النص في معيار المحاسبة الدولي ٧.

(٢) **الإفصاحات التي تم التوصية بها:** يتم تشجيع المنشآت على القيام بهذه الإفصاحات، إلى جانب تعليق من الإدارة:

(أ) مبلغ تسهيلات الإقتراض غير المسحوبة، مع الإشارة إلى القيود على استخدامها، إن وجدت

(ب) في حال الإستثمارات في المشاريع المشتركة التي يتم محاسبتها باستخدام طريقة التوحيد التناسبي، إجمالي مبلغ التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية التي يمكن نسبها إلى الإستثمار في المشروع المشترك

(ج) إجمالي مبلغ التدفقات النقدية التي يمكن نسبها إلى زيادة القدرة التشغيلية بشكل منفصل عن تلك التدفقات النقدية المطلوبة للحفاظ على القدرة التشغيلية

(د) مبلغ التدفقات النقدية المفصلة حسب القطاع المهني المشمول في التقارير والقطاعات الجغرافية

حالة عملية

ترتبط هذه الإفصاحات "التي تم التوصية بها" بمعيار المحاسبة الدولي ٧. ولا تُطلب مثل هذه الإفصاحات بموجب معايير المحاسبة الأخرى (ولا حتى بموجب مبادئ المحاسبة الأميركية المقبولة عموماً). وهي مفيدة في تمكين مستخدمي البيانات المالية من فهم المركز المالي للمنشأة بشكل أفضل.

حالة دراسية شاملة

تُظهر الحالات الدراسية هذه إعداد بيان التدفق النقدي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٧ باستخدام الطريقتين المباشرة وغير المباشرة.

الحقائق

فيما يلي المعلومات المالية الخاصة بشركة تريميندا‌س إنتربرايزز إنك للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥:

شركة تريميندا‌س إنتربرايزز إنك

الميزانيات العمومية

كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ و ٢٠٠٤

	٢٠٠٥	٢٠٠٤
الأصول		
النقد والنقد المعادل	٤,٥٠٠ دولار	١,٥٠٠ دولار
الذمم المدينة التجارية	٧,٥٠٠	٣,٧٥٠
المخزون	٣,٠٠٠	٢,٢٥٠
صافي قيمة الأصل غير الملموس	١,٥٠٠	٢,٢٥٠
مستحقات من شركات زميلة	٢٨,٥٠٠	٢٨,٥٠٠
تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات	١٨,٠٠٠	٣٣,٧٥٠
الإستهلاك المتراكم	(٧,٥٠٠)	(٩,٠٠٠)
صافي قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات	١٠,٥٠٠	٢٤,٧٥٠
مجموع الأصول	٥٥,٥٠٠ دولار	٦٣,٠٠٠ دولار
الإلتزامات		
ذمم دائنة	٧,٥٠٠ دولار	١٨,٧٥٠ دولار
ضرائب الدخل مستحقة الدفع	٣,٠٠٠	١,٥٠٠
ضرائب مؤجلة مستحقة الدفع	٤,٥٠٠	٣,٠٠٠
مجموع الإلتزامات	١٥,٠٠٠	٢٣,٢٥٠
حقوق ملكية المساهمين		
أسهم رأس المال	٩,٧٥٠	٩,٧٥٠
الأرباح المحتجزة	٣٠,٧٥٠	٣٠,٠٠٠
مجموع حقوق ملكية المساهمين	٤٠,٥٠٠	٣٩,٧٥٠
مجموع الإلتزامات وحقوق ملكية المساهمين	٥٥,٥٠٠ دولار	٦٣,٠٠٠ دولار

شركة تريميندااس إنتربرايزز إنك
بيان الدخل
للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥

المبيعات	٤٥,٠٠٠ دولار
تكلفة المبيعات	(١٥,٠٠٠)
إجمالي الدخل التشغيلي	٣٠,٠٠٠
المصاريف الإدارية ومصاريف البيع	(٣,٠٠٠)
مصاريف الفائدة	(٣,٠٠٠)
استهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات	(٣,٠٠٠)
إطفاء الأصول غير الملموسة	(٧٥٠)
دخل الاستثمار	٤,٥٠٠
صافي الدخل قبل الضريبة	٢٤,٧٥٠
ضرائب الدخل	(٦,٠٠٠)
صافي الدخل	١٨,٧٥٠ دولار

معلومات إضافية

المعلومات الإضافية التالية هي وثيقة الصلة بإعداد بيان التدفقات النقدية:

١. إن جميع المبيعات التي تقوم بها شركة تريميندااس إنتربرايزز إنك ("شركة") هي مبيعات آجلة. وجميع المشتريات هي مشتريات على الحساب.
٢. بلغ مصروف الفائدة للعام ٢٠٠٥ ما قيمته ٣,٠٠٠ دولار، والتي دفعت كاملة خلال السنة.
٣. تدفع الشركة رواتب ومستحقات الموظفين الأخرى قبل نهاية كل شهر. وقد تم دفع جميع المصاريف الإدارية ومصاريف البيع المتكبدة قبل ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.
٤. اشتمل دخل الإستثمار على دخل توزيعات الأرباح من الاستثمارات في حصص الشركات المستقرة. وقد تم قبض هذا الدخل قبل ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.
٥. تم بيع معدات بقيمة دفترية صافية قدرها ١١,٢٥٠ دولار وتكلفة أصلية بقيمة ١٥,٧٥٠ دولار مقابل ١١,٢٥٠ دولار.
٦. أعلنت الشركة عن توزيعات أرباح بقيمة ١٨,٠٠٠ دولار ودفعتها لمساهميها خلال عام ٢٠٠٥.
٧. بلغ مصروف ضريبة الدخل لعام ٢٠٠٥ ما قيمته ٦,٠٠٠ دولار، دفعت الشركة مقابله ٣,٠٠٠ دولار خلال العام ٢٠٠٥ كتقدير.

المطلوب

باستخدام المعلومات المالية التالية لشركة تريميندااس إنتربرايزز إنك، قم بإعداد بيان التدفق النقدي وفقا لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ٧ بموجب الطريقتين المباشرة وغير المباشرة.

الحل

أ. يمكن إعداد ورقة عمل تحلل التغيرات في أرقام الميزانية العمومية كخطوة أولى في إعداد بيان التدفق النقدي.

ورقة عمل حول التدفق النقدي تحلل التغيرات في أرقام الميزانية العمومية (جميع الأرقام هي بالدولار الأميركي)

	٢٠٠٥	٢٠٠٤	التغيير	تأثير التدفق النقدي التشغيلي	تأثير التدفق النقدي الاستثماري	تأثير التدفق النقدي التمويلي	النقد والنقد المعادل
النقد والنقد المعادل	٤,٥٠٠	١,٥٠٠	٣,٠٠٠				
الذمم المدينة التجارية	٧,٥٠٠	٣,٧٥٠	٣,٧٥٠	(٣,٧٥٠)			
المخزون	٣,٠٠٠	٢,٢٥٠	٧٥٠	(٧٥٠)			
الأصول غير الملموسة	١,٥٠٠	٢,٢٥٠	(٧٥٠)	٧٥٠			
مستحقات من شركة زميلة	٢٨,٥٠٠	٢٨,٥٠٠	٠				
الممتلكات والمصانع والمعدات	١٠,٥٠٠	٢٤,٧٥٠	(١٤,٢٥٠)	٣,٠٠٠	١١,٢٥٠		
	٥٥,٥٠٠	٦٣,٠٠٠	(٧,٥٠٠)				
ذمم دائنة	٧,٥٠٠	١٨,٧٥٠	(١١,٢٥٠)	(١١,٢٥٠)			
ضرائب الدخل مستحقة الدفع	٣,٠٠٠	١,٥٠٠	١,٥٠٠	١,٥٠٠			
ضرائب مؤجلة مستحقة الدفع	٤,٥٠٠	٣,٠٠٠	١,٥٠٠	١,٥٠٠			
أسهم رأس المال	٩,٧٥٠	٩,٧٥٠	٠				
الأرباح المحتجزة	٣٠,٧٥٠	٣٠,٠٠٠	٧٥٠	١٤,٢٥٠	٤,٥٠٠	(١٨,٠٠٠)	--
	٥٥,٥٠٠	٦٣,٠٠٠	(٧,٥٠٠)	٥,٢٥٠	١٥,٧٥٠	(١٨,٠٠٠)	٣,٠٠٠
				أ	ب	ج	أ+ب+ج

ب. الطريقة المباشرة

شركة تريميندااس إنتربرايزز إنك
بيان التدفقات النقدية
للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية:

المقبوضات النقدية من العملاء	٤١,٢٥٠ دولار	
النقد المدفوع للموردين والموظفين	(٣٠,٠٠٠)	
النقد المقدم من قبل العمليات	١١,٢٥٠	
الفائدة المدفوعة	(٣,٠٠٠)	
ضرائب الدخل المدفوعة	(٣,٠٠٠)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		٥,٢٥٠ دولار

التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية :		
العائدات من بيع المعدات	١١,٢٥٠	
توزيعات الأرباح المقبوضة	٤,٥٠٠	
التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية		١٥,٧٥٠
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية:		
توزيعات الأرباح المدفوعة	(١٨,٠٠٠)	
التدفقات النقدية المستخدمة في الأنشطة التمويلية		(١٨,٠٠٠)
الزيادة الصافية في النقد والنقد المعادل		٣,٠٠٠
النقد والنقد المعادل في بداية السنة		١,٥٠٠
النقد والنقد المعادل في نهاية السنة		٤,٥٠٠ دولار

فيما يلي تفاصيل حسابات المبالغ الموضحة في بيان التدفقات النقدية:

النقد المقبوض من العملاء خلال السنة		
مبيعات آجلة	٤٥,٠٠٠	
زائداً: الذمم المدينة في بداية السنة	٣,٧٥٠	
ناقصاً: الذمم المدينة في نهاية السنة	(٧,٥٠٠)	
التحصيلات النقدية من العملاء خلال السنة		٤١,٢٥٠
النقد المدفوع للموردين والموظفين		
تكلفة المبيعات	١٥,٠٠٠	
ناقصاً: المخزون في بداية السنة	(٢,٢٥٠)	
زائداً: المخزون في نهاية السنة	٣,٠٠٠	
زائداً: الذمم الدائنة في بداية السنة	١٨,٧٥٠	
ناقصاً: الذمم الدائنة في نهاية السنة	(٧,٥٠٠)	
زائداً: المصاريف الإدارية ومصاريف البيع المدفوعة	٣,٠٠٠	
النقد المدفوع للموردين والموظفين خلال السنة		٣٠,٠٠٠ دولار
الفائدة المدفوعة تساوي مصروف الفائدة المقيد على بيان الدخل (لكل معلومة إضافية)		٣,٠٠٠
ضرائب الدخل المدفوعة خلال السنة		
مصروف الضريبة خلال السنة (يشمل الحصص الجارية والمؤجلة)	٦,٠٠٠	
زائداً: ضرائب الدخل مستحقة الدفع في بداية السنة	١,٥٠٠	
زائداً: الضرائب المؤجلة مستحقة الدفع في بداية السنة	٣,٠٠٠	
ناقصاً: ضرائب الدخل مستحقة الدفع في نهاية السنة	(٣,٠٠٠)	
ناقصاً: الضرائب المؤجلة مستحقة الدفع في نهاية السنة	(٤,٥٠٠)	
النقد المدفوع لضرائب الدخل		٣,٠٠٠ دولار
العائدات من بيع المعدات (لكل معلومة إضافية)		١١,٢٥٠ دولار
توزيعات الأرباح المقبوضة خلال عام ٢٠٠٥ (لكل معلومة إضافية)		٤,٥٠٠ دولار
توزيعات الأرباح المدفوعة خلال عام ٢٠٠٥ (لكل معلومة إضافية)		١٨,٠٠٠ دولار

ج. الطريقة غير المباشرة

شركة تريميناس إنتربرايزز إنك
بيان التدفقات النقدية
للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية:		
صافي الدخل قبل الضريبة	٢٤,٧٥٠	
التعديلات:		
استهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات	٣,٠٠٠	
إطفاء الأصول غير الملموسة	٧٥٠	
دخل الإستثمار	(٤,٥٠٠)	
مصروف الفائدة	٣,٠٠٠	
الدخل التشغيلي قبل التغيرات في الأصول والإلتزامات التشغيلية	٢٧,٠٠٠	
الزيادة في الذمم المدينة	(٣,٧٥٠)	
الزيادة في المخزون	(٧٥٠)	
الانخفاض في الذمم الدائنة	(١١,٢٥٠)	
النقد المقدم من قبل العمليات	١١,٢٥٠	
الفائدة المدفوعة	(٣,٠٠٠)	
ضرائب الدخل المدفوعة	(٣,٠٠٠)	
صافي النقد من الأنشطة التشغيلية		٥,٢٥٠
التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية :		
العائدات من بيع المعدات	١١,٢٥٠	
توزيعات الأرباح المقبوضة	٤,٥٠٠	
النقد من الأنشطة الإستثمارية		١٥,٧٥٠
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية:		
توزيعات الأرباح المدفوعة	(١٨,٠٠٠)	
النقد المستخدم في الأنشطة التمويلية		(١٨,٠٠٠)
الزيادة الصافية في النقد والنقد المعادل		٣,٠٠٠
النقد والنقد المعادل في بداية السنة		١,٥٠٠
النقد والنقد المعادل في نهاية السنة		٤,٥٠٠ دولار

أسئلة اختيار متعدد

١. تشتري إحدى المنشآت مبنى معين ويقبل البائع بأن يتم الدفع له جزئيا بحصص أسهم وجزئيا على صورة سندات غير مضمونة تخص المنشأة. ينبغي معالجة هذه المعاملة في بيان التدفق النقدي على النحو التالي:

(أ) ينبغي أن يكون شراء المبنى عبارة عن تدفق نقدي صادر استثماري وينبغي أن يكون إصدار الأسهم والسندات غير المضمونة عبارة عن تدفق نقدي صادر تمويلي.

(ب) ينبغي أن يكون شراء المبنى عبارة عن تدفق نقدي صادر استثماري وينبغي أن يكون إصدار السندات غير المضمونة عبارة عن تدفق نقدي صادر تمويلي في حين ينبغي أن يكون إصدار الأسهم عبارة عن تدفق نقدي صادر استثماري.

(ج) لا تمت هذه المعاملة بصلة إلى بيان التدفق النقدي وينبغي الإفصاح عنها فقط في حواشي البيانات المالية.

(د) تجاهل المعاملة تماما حيث أنها معاملة غير نقدية. ومن غير المطلوب ذكرها سواء في بيان التدفق النقدي أو في أي مكان آخر في البيانات المالية.

الإجابة: (ج)

٢. تقبض إحدى المنشآت (باستثناء المؤسسة المالية) توزيعات الأرباح من استثمارها في الأسهم. ما هي الكيفية التي ينبغي أن تفصح بها عن توزيعات الأرباح المقبوضة في بيان التدفق النقدي المُعدّ بموجب معيار المحاسبة الدولي ٧ ؟

(أ) كتدفق نقدي وارد تشغيلي.

(ب) كتدفق نقدي وارد تشغيلي أو كتدفق نقدي وارد استثماري.

(ج) كتدفق نقدي وارد تشغيلي أو كتدفق نقدي وارد تمويلي.

(د) كتعديل في قسم "الأنشطة التشغيلية" من بيان التدفق النقدي لأنها مشمولة في صافي دخل السنة وكتدفق نقدي وارد في قسم "الأنشطة التمويلية" من بيان التدفق النقدي.

الإجابة: (ب)

٣. ما هي الكيفية التي ينبغي أن يُعرض بها الربح من بيع أحد مباني المكاتب التي تملكها المنشأة في بيان التدفق النقدي؟

(أ) كتدفق وارد في قسم الأنشطة الاستثمارية من بيان التدفق النقدي لأنها ترتبط بأحد الأصول طويلة الأجل.

(ب) كتدفق وارد في قسم "الأنشطة التمويلية" من بيان التدفق النقدي وذلك لأنه تم تشييد المبنى بقرض طويل الأجل من بنك يلزم سداده من عائدات البيع.

(ج) كتعديل على صافي الدخل في قسم "الأنشطة التشغيلية "من بيان التدفق النقدي المعدّ بموجب الطريقة غير المباشرة.

(د) يضاف إلى عائدات البيع ويُعرض في قسم "الأنشطة الاستثمارية " من بيان التدفق النقدي.

الإجابة: (ج)

٤. ما هي الكيفية التي ينبغي أن تُعرض بها الأرباح غير المتحققة من تحويل العملة الأجنبية في بيان التدفق النقدي؟

(أ) كتدفق وارد في قسم "الأنشطة التمويلية" من بيان التدفق النقدي لأنها تنشأ من تحويل العملة الأجنبية.

(ب) ينبغي تجاهلها بالنسبة لأغراض بيان التدفق النقدي لكونها أرباح غير متحققة.

(ج) ينبغي تجاهلها لأغراض بيان التدفق النقدي كونها أرباح غير متحققة لكن ينبغي الإفصاح عنها في حواشي البيانات المالية بدرجة وفيرة من الحيطة.

(د) كتعديل على صافي الدخل في قسم "الأنشطة التشغيلية "من بيان التدفقات النقدية.

الإجابة: (د)

٥. ما هي الكيفية التي ينبغي بها معاملة تسديد القرض طويل الأجل الذي يشتمل على سداد المبلغ الأصلي والفوائد المستحقة حتى تاريخه في بيان التدفق النقدي؟

(أ) إن تسديد المبلغ الأصلي من القرض هو عبارة عن تدفق نقدي ينتمي لقسم "الأنشطة الاستثمارية "؛ أما سداد الفائدة يندرج في قسم "الأنشطة التشغيلية" أو قسم "الأنشطة التمويلية".

(ب) إن تسديد المبلغ الأصلي من القرض هو عبارة عن تدفق نقدي ينتمي لقسم "الأنشطة الاستثمارية "؛ أما سداد الفائدة يندرج في قسم "الأنشطة التشغيلية" أو قسم "الأنشطة الاستثمارية ".

(ج) إن تسديد المبلغ الأصلي من القرض هو عبارة عن تدفق نقدي ينتمي لقسم "الأنشطة الاستثمارية "؛ أما سداد الفائدة فيتم شمله في قسم "الأنشطة التشغيلية" (وذلك لأن معيار المحاسبة الدولي ٧ لا يسمح بأية بدائل في حال دفعات الفائدة).

(د) إن تسديد المبلغ الأصلي من القرض هو عبارة عن تدفق نقدي ينتمي لقسم "الأنشطة الاستثمارية "؛ وينبغي تسجيل دفعة الفائدة بالصافي مقابل الفائدة المقبوضة على ودائع البنك، وينبغي الإفصاح عن صافي مبلغ الفائدة في قسم "الأنشطة التشغيلية".

الإجابة: (أ)

٦ السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء (معيار المحاسبة الدولي ٨)

١. الخلفية والمقدمة

١/١ تعتبر "قابلية المقارنة" واحدة من أربع سمات (أو خصائص) نوعية للبيانات المالية وفقاً *لإطار* مجلس معايير المحاسبة الدولية. ومن المهم لمستخدمي البيانات المالية أن يتمكنوا من مقارنة البيانات المالية لمنشأة ما من فترة إلى أخرى وأيضا مقارنة البيانات المالية لمنشآت مختلفة.

٢/١ يحدد معيار المحاسبة الدولي ٨ معايير اختيار وتغيير السياسات المحاسبية وافصاحاتها كما يبين التطلبات والإفصاحات للتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء. وبذلك فهو يرمي لتحقيق الأهداف التالية:

- تعزيز ملاءمة وموثوقية البيانات المالية للمنشأة؛ و
- ضمان قابلية مقارنة البيانات المالية لمنشأة ما عبر الوقت ومقارنتها أيضاً مع البيانات المالية للمنشآت الأخرى.

٢. تعريف المصطلحات الرئيسية (وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨)

السياسات المحاسبية: المبادئ والأسس والأعراف والأحكام والممارسات المحددة التي تطبقها المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية.

التغيير في التقدير المحاسبي: عبارة عن تعديل المبلغ المسجل لأحد الأصول أو الإلتزامات، أو مبلغ الإستهلاك الدوري لأصل ما، ينجم عن تقييم الوضع الراهن للأصول والإلتزامات والمنافع والإلتزامات التعاقدية المستقبلية المتوقعة المرتبطة بها. وتنجم التغيرات في التقديرات المحاسبية عن معلومات جديدة أو تطورات جديدة وبالتالي فهي ليست تصحيحا لأخطاء.

أخطاء الفترة السابقة: الإغفالات أو البيانات الخاطئة التي تقع في البيانات المالية لواحدة أو أكثر من الفترات السابقة نتيجة الإخفاق في استخدام، أو إساءة استخدام، معلومات موثوقة كانت متوفرة وقتها وكان من الممكن بشكل معقول توقع الحصول عليها وأخذها بعين الإعتبار عند إعداد وعرض البيانات المالية.

٣. السياسات المحاسبية

تعتبر السياسات المحاسبية أساسية لاكتساب فهم مناسب للمعلومات التي تحتويها البيانات المالية المعدة من قبل إدارة المنشأة. وينبغي على المنشأة بوضوح إبراز كافة السياسات المحاسبية الهامة التي استخدمتها في إعداد البيانات المالية. ولأن المعالجات البديلة ممكنة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فقد أصبح من المهم جدا للمنشأة أن تعلن بجلاء عن السياسة المحاسبية التي استخدمتها في إعداد البيانات المالية. على سبيل المثال، لدى المنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢ حق الاختيار بين طريقة "المتوسط المرجح" أو طريقة "الوارد أولاً صادر أولاً" في تقييم مخزونها. وما لم تفصح المنشأة عن طريقة تقييم المخزون التي استخدمتها في إعداد البيانات المالية، فلن يتمكن مستخدمو هذه البيانات من استعمالها بطريقة صحيحة لإجراء مقارنات نسبية مع المنشآت الأخرى.

٤. اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

١/٤ عندما ينطبق معيار أو تفسير ما بشكل محدد على معاملة ما أو حدث أو ظرف آخر، فإنه يتم تحديد السياسة المحاسبية

المطبقة على ذلك البند من خلال تطبيق ذلك المعيار أو التفسير ودراسة إرشادات التنفيذ ذات الصلة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية بشأن المعيار أو التفسير.

٢/٤ إذا لم تتطرق المعايير أو التفسيرات القائمة لمجلس معايير المحاسبة الدولية إلى معاملة محددة أو حدث أو ظرف آخر، تقوم الإدارة بوضع وتطبيق سياسة ذات صلة باحتياجات مستخدمي البيانات المالية في اتخاذ القرارات وموثوقة أيضاً. في هذا السياق، "موثوقة" تعني أنها:

- تمثل بصدق المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية
- تعكس الجوهر الإقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى
- محايدة
- حكيمة
- كاملة في كافة الجوانب المادية

٣/٤ ينبغي على المنشأة في إصدار هذه الأحكام تطبيق المصادر التالية *بترتيب تنازلي*:

- المتطلبات والإرشادات الواردة في المعايير والتفسيرات التي تتناول قضايا مشابهة وذات علاقة.
- التعريفات ومعايير الإعتراف ومفاهيم القياس الخاصة بالأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف كما هي مبينة في *إطار* مجلس معايير المحاسبة الدولية.

٤/٤ علاوة على ذلك، يمكن لإدارة المنشأة أيضاً في إصدار أحكامها أن تدرس آخر البيانات للهيئات الأخرى الواضعة للمعايير التي تستخدم إطار مفهومي مشابه لوضع المعايير، وأدبيات محاسبية أخرى، وممارسات صناعية مقبولة، إلى الحد الذي لا تتعارض فيه مع مصادر المرجع الرئيسي (أي معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية وتفسيراته *وإطاره*).

حالة عملية

وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨، عندما تواجه إدارة المنشأة تفسيرا ما لمعايير مجلس معايير المحاسبة الدولية حول مسألة لم يتم تغطيتها بوضوح في معايير المجلس أو تفسيراته، ينبغي عليها البحث عن إجابة في *إطار* مجلس معايير المحاسبة الدولية. وأثناء القيام بذلك يتعين عليها أيضا البحث في البيانات الأخيرة للهيئات الأخرى الواضعة للمعايير إلى الحد الذي لا تتعارض فيه مع معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية أو تفسيراته أو *إطاره*.

على سبيل المثال، قم بمقارنة المعايير الصادرة حتى تاريخه من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية وصولاً إلى المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما، التي لا تتناول فقط معايير المحاسبة العامة، بل تكتظ أيضاً بقواعد وإرشادات لصناعات محددة. وتشتمل مبادئ المحاسبة الأميركية المقبولة عموماً على بيانات وإرشادات محاسبية للصناعات بدءاً من صناعة النفط والغاز إلى صناعة العقارات؛ ويتم توجيه معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية نحو معايير المحاسبة العامة وليس للإرشادات الخاصة بصناعات محددة، رغم أن بعض معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية التي أُعلن عنها مؤخرا تسعى كذلك لتناول معايير خاصة بصناعات محددة. وحتى تاريخه، نجد أن الصناعات الوحيدة التي يتم تغطيتها ضمن معايير المجلس هي صناعة التأمين والصناعة المصرفية والصناعة الإستخراجية. لذلك ووفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٨، إذا سعت إدارة المنشأة للحصول على إجابات حول المسائل أو القضايا المحاسبية المتعلقة بصناعة محددة لم تتطرق إليها بعد معايير المجلس، يمكن حينئذ الرجوع إلى الإرشادات بموجب مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما (أو معيار وطني آخر يقدم مثل هذه الإرشادات)، على أن نضع في اعتبارنا أنه لا يجب أن تتعارض الإرشادات التي سيتم تطبيقها مع المصدر الرئيسي للمراجع (أي معايير وتفسيرات مجلس معايير المحاسبة الدولية أو *إطاره*).

٥. إنسجام السياسات المحاسبية

١/٥ ما أن يتم اختيار السياسات المحاسبية، يجب تطبيقها بشكل منسجم للمعاملات المشابهة والأحداث والظروف الأخرى، ما لم يقتضي أو يسمح معيار أو تفسير معين بتصنيف البنود التي قد يكون اختلاف السياسات مناسبا لها.

٢/٥ إذا اقتضى أو سمح معيار أو تفسير معين بهذا التصنيف، يتم اختيار السياسة المحاسبية المناسبة وتطبيقها بشكل منسجم على كل فئة.

٦. العوامل التي تحكم التغيرات في السياسات المحاسبية

١/٦ ما أن يتم اختيار سياسة محاسبية ما، يكون من الممكن تغييرها فقط إذا كان التغيير:

- مطلوب من قبل معيار أو تفسير معين؛ أو
- يؤدي إلى بيانات مالية تقدم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة.

حالة عملية

في السنة التي تقوم فيها إحدى المنشآت بتغيير نظامها المحاسبي من يدوي إلى محوسب، قد يستوجب ذلك التحول من طريقة "الوارد أولا صادر أولا" (التي استخدمتها أثناء تقييم المخزون يدويا) إلى طريقة "المتوسط المرجح". وربما كان هذا التغيير أساسيا ذلك لأن النظام المحوسب، المصمم بشكل خاص للصناعة التي تنتمي لها المنشأة، قادر على تقييم المخزون بموجب طريقة "المتوسط المرجح" فقط وغير مجهز لتقييم المخزون بموجب طريقة "الوارد أولا صادر أولا"، حيث تشير أفضل ممارسات الصناعة إلى أن طريقة "الوارد أولاً صادر أولاً" هي الطريقة الوحيدة المناسبة للصناعة التي تنتمي إليها المنشأة. وفي ظل هذه الظروف، من المحتمل تبرير هذا التغير في طريقة تقييم المخزون من "الوارد أولاً صادر أولاً" إلى طريقة "المتوسط المرجح" لأنه يؤدي إلى بيانات مالية تقدم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة (وقابلة للمقارنة مع منشآت أخرى ضمن الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة).

٢/٦ لا تعتبر البنود التالية تغييرات في السياسات المحاسبية:

- تطبيق السياسة المحاسبية للمعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى التي تختلف في جوهرها عن تلك التي حدثت مسبقاً
- تطبيق سياسة محاسبية جديدة للمعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى التي لم تحدث سابقاً أو كانت غير ذات أهمية

٧. تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية

١/٧ يتم تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية الذي يقتضيه معيار أو تفسير ما وفقاً للأحكام الانتقالية الواردة فيه. وإذا لم يحتوي المعيار أو التفسير على أحكام انتقالية أو إذا تم تغيير السياسة المحاسبية طواعية، يتم تطبيق التغيير *بأثر رجعي*. وبعبارة أخرى، يتم تطبيق السياسة الجديدة على المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى كما لو كانت تلك السياسة مطبقة على الدوام.

٢/٧ يتلخص الأثر العملي لهذا الأمر في وجوب إعادة بيان المبالغ المقابلة (أو "المبالغ المقارنة") المعروضة في البيانات المالية كما لو أن السياسة الجديدة كانت مطبقة على الدوام. وينبغي تعديل أثر السياسة الجديدة على الأرباح المحتجزة قبل أول فترة معروضة مقابل الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة.

حالة دراسية ١

الحقائق

(أ) قامت شركة أول تشينج إنك بتغيير سياستها المحاسبية في عام ٢٠٠Y فيما يخص تقييم المخزون. ولغاية عام ٢٠٠X، كان يتم تقييم المخزون باستخدام طريقة تكلفة المتوسط المرجح. وفي عام ٢٠٠Y، تمت تغيير الطريقة إلى "الوارد أولا صادر أولا"، باعتبار أنها تعكس بدقة أكثر استخدام وتدفق المخزون في الدورة الإقتصادية. وتم تحديد الأثر على تقييم المخزون على النحو التالي:

في ٣١ ديسمبر ٢٠٠W: زيادة بقيمة ١٠,٠٠٠ دولار
في ٣١ ديسمبر ٢٠٠X: زيادة بقيمة ١٥,٠٠٠ دولار
في ٣١ ديسمبر ٢٠٠Y: زيادة بقيمة ٢٠,٠٠٠ دولار

(ب) بيانات الدخل قبل التعديل هي على النحو التالي:

	٢٠٠Y	٢٠٠X
الإيرادات	٢٥٠,٠٠٠ دولار	٢٠٠,٠٠٠ دولار
تكلفة المبيعات	١٠٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠
إجمالي الربح	١٥٠,٠٠٠	١٢٠,٠٠٠
التكاليف الإدارية	٦٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠
تكاليف البيع والتوزيع	٢٥,٠٠٠	١٥,٠٠٠
صافي الأرباح	٦٥,٠٠٠ دولار	٥٥,٠٠٠ دولار

المطلوب

قم بعرض التغيير الحاصل في السياسة المحاسبية ضمن بيان الدخل وبيـان الـتغيرات في حقـوق الملكيـة وفقـاً لمتطلبـات معيـار المحاسبة الدولي ٨.

الحل

تكون بيانات الدخل بعد التعديل على النحو التالي:

شركة أول تشينج إنك

بيان الدخل

للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠Y

	٢٠٠Y	٢٠٠X (معاد بيانه)
الإيرادات	٢٥٠,٠٠٠ دولار	٢٠٠,٠٠٠ دولار
تكلفة المبيعات	٩٥,٠٠٠	٧٥,٠٠٠
إجمالي الربح	١٥٥,٠٠٠	١٢٥,٠٠٠
التكاليف الإدارية	٦٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠
تكاليف البيع والتوزيع	٢٥,٠٠٠	١٥,٠٠٠
صافي الأرباح	٧٠,٠٠٠ دولار	٦٠,٠٠٠ دولار

التفسير

سيتم في كل سنة تخفيض تكلفة المبيعات بقيمـة ٥,٠٠٠ دولار، وهـو الأثـر الـصافي علـى مخـزون الإقفـال والافتتـاح للـتغير في الـسياسة المحاسبية.

وفيما يلي الأثر على "الأرباح المحتجزة" المشمول في "بيان التغيرات في حقوق الملكية" (تمثل الأرقام المظللة الوضع الذي يظهر إذا لم يكن قد حصل أي تغيير في السياسة المحاسبية).

شركة أول تشينج إنك

بيان التغيرات في حقوق الملكية (أعمدة الأرباح المحتجزة فقط)

للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠Y

	الأرباح المحتجزة	الأرباح المحتجزة
في ١ يناير ٢٠٠X، كما ذكرت أصلا (مثلا)	٣٠٠,٠٠٠ دولار	٣٠٠,٠٠٠ دولار
التغيير في السياسة المحاسبية لتقييم المخزون	١٠,٠٠٠	
في ١ يناير ٢٠٠X، كما أعيد بيانها	٣١٠,٠٠٠	
صافي أرباح السنة كما أعيد بيانها	٦٠,٠٠٠	٥٥,٠٠٠
في ٣١ ديسمبر ٢٠٠X	٣٧٠,٠٠٠	٣٥٥,٠٠٠
صافي أرباح السنة	٧٠,٠٠٠	٦٥,٠٠٠
في ٣١ ديسمبر ٢٠٠Y	٤٤٠,٠٠٠ دولار	٤٢٠,٠٠٠ دولار

التفسير

إن الأثر التراكمي في ٣١ ديسمبر ٢٠٠X هو زيادة في الأرباح المحتجـزة بقيمـة ١٥,٠٠٠ دولار وفي ٣١ ديـسمبر ٢٠٠Y بقيمـة ٢٠,٠٠٠ دولار.

٨. القيود على التطبيق بأثر رجعي

١/٨ ينبغي أن لا يتم تطبيق التغير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي *إذا كـان مـن غـير الممكـن* تحديـد الآثـار الخاصـة بـالفترة أو الأثـر التراكمي للتغير. ويشتمل المعيار على تعريف دقيق لمصطلح "عدم إمكانية التطبيق" من أجل منع البيانات البسيطة المـستخدمة لتفـادي إعادة بيان الفترات الأولى.

٢/٨ يُعد تطبيق متطلب معين لمعيار أو تفسير ما "غير ممكنا" عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقـه بعـد بـذل كـل جهـد معقـول للقيـام بـذلك. وبالنسبة لفترة سابقة محددة، يكون من غير الممكن تطبيق التغير في السياسة المحاسبية:

- إذا كانت آثار التطبيق بأثر رجعي غير قابلة للتحديد؛
- إذا اقتضى التطبيق بأثر رجعي افتراضات حول ما كانت ستكون عليه نية الإدارة في تلك الفترة؛ أو
- إذا اقتضى التطبيق بأثر رجعي تقديرات هامة للمبالغ، وكان من المستحيل التمييز الموضوعي بين المعلومـات الـسابقة والمعلومـات المتعلقة بتلك التقديرات التي:
  - توفر أدلة على الظروف التي كانت قائمة في ذلك الوقت؛ و
  - كان من الممكن أن تكون متوفرة في ذلك الوقت.

٣/٨ عندما يكون من غير المكن تطبيق تغير ما في السياسة بأثر رجعي، تطبق المنشأة التغير على أول فترة يكون من الممكن تطبيق التغير عليها.

٩. الإفصاحات فيما يتعلق بالتغيرات في السياسات المحاسبية

١/٩ عندما يكون للتطبيق الأولي لمعيار أو تفسير ما أثر معين على فترة حالية أو سابقة، أو يكون له أثر معين إلا أنه من غير الممكن تحديده، أو قد يكون له أثر، تقوم المنشأة بالإفصاح عما يلي:

- عنوان المعيار أو التفسير؛
- حيثما كان قابلا التطبيق، أنه يتم إجراء التغيير وفقا للأحكام الانتقالية؛
- طبيعة التغيير؛
- حيثما كان قابلا التطبيق، وصف الأحكام الانتقالية؛
- حيثما كان قابلا التطبيق، الأحكام الانتقالية التي يمكن أن يكون لها تأثير على الفترات المستقبلية؛
- للفترة الحالية وكل فترة سابقة معروضة، إلى الحد الممكن، مقدار التعديل لكل بند سطر في البيانات المالية؛
- مقدار التعديل المتعلق بالفترات التي تسبق تلك الفترات المعروضة؛ و
- إذا كان التطبيق بأثر رجعي غير ممكن، الظروف التي أدت إلى كونه غير ممكن التطبيق والتاريخ الذي تم بدءا منه تطبيق السياسة المحاسبية.

٢/٩ تُطلب الإفصاحات المشابهة *للتغيرات الطوعية في السياسات المحاسبية* إلى جانب تقديم وصف للسبب وراء السياسة الجديدة يورد معلومات موثوقة وأكثر ملائمة.

٣/٩ إضافة إلى ما تقدم، *تُطلب الإفصاحات فيما يخص المعايير أو التفسيرات التي تم إصدارها لكنها لم تصبح بعد نافذة المفعول.* وتشمل تلك الإفصاحات حقيقة أنه تم إصدار معايير أو تفسيرات معينة (في تاريخ اعتماد البيانات المالية) لكنها لم تكن نافذة المفعول ومعروفة كما لا تتوفر معلومات مقدرة معقولة ذات صلة بتقييم الأثر المحتمل للمعيار أو التفسير الجديد.

١٠. التغيرات في التقديرات المحاسبية

١/١٠ لا يمكن قياس العديد من البنود في البيانات المالية بدقة ولذلك يتم تقديرها. وهذا يعزى إلى الشكوك المتأصلة في الأنشطة التجارية. إذ يجب أن تترجم المحاسبة، وهي لغة الأعمال، هذه الشكوك إلى أرقام يتم الإبلاغ عنها فيما بعد في البيانات المالية. وعليه، تعتبر التقديرات المحاسبية جزءاً هاماً جداً من عملية إعداد التقارير المالية. وتتضمن الأمثلة الشائعة على التقديرات المحاسبية ما يلي:

- الديون المعدومة
- تقادم المخزون
- الأعمار الإنتاجية للممتلكات والمصانع والمعدات
- القيم العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية
- مخصص إلتزامات الضمان

٢/١٠ يمكن أن تتغير التقديرات المحاسبية مع تغير الظروف أو تنامي الخبرات. لذلك لا يضمن التغير في التقدير إعادة بيان البيانات المالية لفترة سابقة لأنها لا تعتبر تصحيحاً لخطأ ما.

حالة دراسية ٢

الحقائق

تم إنشاء شركة أكيوريت إنك في ١ يناير ٢٠X١، وهي تنتهج المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في إعداد البيانات المالية. وفي إعداد بياناتها المالية للسنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٣، استخدمت الشركة الأعمار الإنتاجية التالية للممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بها:

- المباني: ١٥ سنة
- المصانع والآلات: ١٠ سنوات
- الأثاث والتجهيزات: ٧ سنوات

وفي ١ يناير ٢٠X٤، تقرر المنشأة مراجعة الأعمار الإنتاجية للممتلكات والمصانع والمعدات. ولهذا الغرض، عينت خبراء تقييم خارجيين. وصادق هؤلاء الخبراء المستقلون على الأعمار الإنتاجية *المتبقية* للممتلكات والمصانع والمعدات لشركة أكيوريت إنك في العام ٢٠X٤ على النحو التالي:

- المباني: ١٠ سنة
- المصانع والآلات: ٧ سنوات
- الأثاث والتجهيزات: ٥ سنوات

تستخدم شركة أكيوريت إنك طريقة القسط الثابت في حساب الاستهلاك. بلغت التكلفة الأصلية لمختلف مكونات الممتلكات والمصانع والمعدات كما يلي:

- المباني: ١٥,٠٠٠,٠٠٠ دولار
- المصانع والآلات: ١٠,٠٠٠,٠٠٠ دولار
- الأثاث والتجهيزات: ٣,٥٠٠,٠٠٠ دولار

المطلوب

قم بحساب الأثر على بيان الدخل للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٤، إذا قررت الشركة تغيير الأعمار الإنتاجية للممتلكات والمصانع والمعدات امتثالا لتوصيات خبراء التقييم الخارجيين. افترض أنه لا يوجد قيم خردة للمكونات الثلاث الخاصة بالممتلكات والمصانع والمعدات في البداية أو في الوقت الذي يتم فيه دراسة الأعمار الإنتاجية أو تنقيحها.

الحل

أ. بلغت تكاليف الإستهلاك السنوية قبل التغير في التقدير ما يلي:

المباني: ١٥,٠٠٠,٠٠٠ دولار / ١٥	= ١,٠٠٠,٠٠٠ دولار
المصانع والآلات: ١٠,٠٠٠,٠٠٠ دولار / ١٠	= ١,٠٠٠,٠٠٠ دولار
الأثاث والتجهيزات: ٣,٥٠٠,٠٠٠ دولار / ٧	= ٥٠٠,٠٠٠ دولار
المجموع	= ٢,٥٠٠,٠٠٠ دولار (أ)

ب. يبلغ الاستهلاك السنوي المنقح للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٤ ما يلي:

المباني: [١٥,٠٠٠,٠٠٠ — (١,٠٠٠,٠٠٠ X ٣)] / ١٠	= ١,٢٠٠,٠٠٠ دولار
المصانع والآلات: [١٠,٠٠٠,٠٠٠ — (١,٠٠٠,٠٠٠ X ٣)] / ٧	= ١,٠٠٠,٠٠٠ دولار
الأثاث والتجهيزات: [٣,٥٠٠,٠٠٠ — (٥٠٠,٠٠٠ X ٣)] / ٥	= ٤٠٠,٠٠٠ دولار
المجموع	= ٢,٦٠٠,٠٠٠ دولار (ب)

ج. الأثر على بيان الدخل للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٤ هو كما يلي:

= (ب) — (أ)

= ٢,٦٠٠,٠٠٠ دولار — ٢,٥٠٠,٠٠٠ دولار

= ١٠٠,٠٠٠ دولار

٣/١٠ قد يكون من الصعب أحياناً التمييز بين التغيرات في أسس القياس (أي السياسات المحاسبية) والتغيرات في التقدير. وفي مثل تلك الحالات، يتم معاملة التغير على أنه تغير في التقدير.

٤/١٠ ينبغي تعديل التغيرات في التقديرات المحاسبية بأثر مستقبلي في الفترة التي يتم فيها تعديل التقدير، وإذا كان من الملائم، إلى *الفترات المستقبلية* إذا تأثرت أيضاً.

حالة دراسية ٣

الحقائق

في ١ يناير ٢٠X١، قامت شركة روبست إنك بشراء معدات ثقيلة مقابل ٤٠٠,٠٠٠ دولار. وفي تاريخ التركيب، قُدر العمر الإنتاجي للآلات بعشر سنوات وقيمة متبقية بأربعين ألف دولار. وعليه كان الإستهلاك السنوي كما يلي ٣٦,٠٠٠ = [(٤٠٠,٠٠٠ — ٤٠,٠٠٠) / ١٠].

في ١ يناير ٢٠X٥، بعد أربع سنوات من استخدام المعدات، قررت الشركة مراجعة العمر الإنتاجي للمعدات وقيمتها المتبقية. وتم استشارة الخبراء الفنيين. ووفقا لهم، بلغ العمر الإنتاجي المتبقي للمعدات في ١ يناير ٢٠X٥ سبع سنوات وبلغت قيمتها المتبقية ٤٦,٠٠٠ دولار.

المطلوب

قم بحساب الاستهلاك السنوي المنقح للسنة ٢٠X٥ *والسنوات المستقبلية*.

الحل

سيتم حساب الاستهلاك السنوي المنقح القائم على أساس العمر الإنتاجي المتبقي والقيمة المتبقية *المنقحة* على أساس المعادلة التالية:

الاستهلاك السنوي المنقح = (صافي القيمة الدفترية في ١ يناير ٢٠X٥ — القيمة المتبقية المنقحة) / العمر الإنتاجي المتبقي

صافي القيمة الدفترية في ١ يناير ٢٠X٥:

= ٤٠٠,٠٠٠ دولار – (٣٦,٠٠٠ دولار X ٤ سنوات)

= ٢٥٦,٠٠٠ دولار

الإستهلاك السنوي المنقح للسنة ٢٠X٥ *والسنوات المستقبلية*:

= (٢٥٦,٠٠٠ – ٤٦,٠٠٠) / ٧ = ٣٠,٠٠٠ دولار

٥/١٠ الإفصاحات فيما يتعلق بالتغيرات في التقديرات المحاسبية

ينبغي على المنشأة أن تفصح عن مبالغ وطبيعة التغيرات في التقديرات المحاسبية. بالإضافة إلى ذلك، ينبغي عليها الإفصاح أيضا عن التغيرات المتعلقة بالفترات المستقبلية، ما لم يكن من غير الممكن القيام بذلك. وينطبق تعريف "عدم إمكانية التطبيق" الذي تم تفسيره لأغراض "التغير في السياسة المحاسبية" على التغيرات في التقديرات المحاسبية أيضا.

١١. تصحيح أخطاء الفترة السابقة

١/١١ يمكن أن تنشأ الأخطاء في الإعتراف بالبنود أو قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها في البيانات المالية. وإذا احتوت البيانات المالية على أخطاء مادية أو أخطاء غير مادية مقصودة تحقق عرضا محددا، فإنها لا تمتثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتكون البيانات الخاطئة أو الإغفالات "هامة" إذا كان من الممكن أن تؤثر بشكل فردي أو تراكمي على قرارات مستخدمي البيانات المالية.

٢/١١ يتم تصحيح الأخطاء المادية المكتشفة المتعلقة بفترات سابقة من خلال إعادة بيان الأرقام المقارنة في البيانات المالية للسنة الذي تم فيها اكتشاف الخطأ، ما لم يكن من غير الممكن القيام بذلك. ومرة أخرى، ينطبق التعريف الصارم لـ "عدم إمكانية التطبيق" كما هو موضح أعلاه.

٣/١١ الإفصاحات فيما يتعلق بتصحيح أخطاء الفترة السابقة

فيما يتعلق بتصحيح أخطاء الفترة السابقة، تقتضي الفقرة ٤٩ من معيار المحاسبة الدولي ٨ الإفصاح عما يلي:

- طبيعة خطأ الفترة السابقة؛
- لكل فترة معروضة، إلى الحد الممكن، مقدار التصحيح:
  - لكل بند سطر متأثر في البيانات المالية؛ و
  - للمنشآت التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي ٣٣، للحصة الأساسية والمتراجعة من الأرباح لكل سهم.
- مقدار التصحيح في بداية أول فترة سابقة معروضة؛ و
- إذا كان إعادة البيان بأثر رجعي "غير ممكن التطبيق" لفترة سابقة محددة، الظروف التي أدت إلى وجود ذلك الشرط ووصف لكيفية حدوث الخطأ ووقت حدوثه.

وما أن يتم الإفصاح، ينبغي أن لا يتم تكرار هذه الإفصاحات في البيانات المالية للفترات اللاحقة.

حالة دراسية ٤

الحقائق

(أ) لاحظ المدقق الداخلي لشركة فيجيلانت إنك في العام ٢٠٠Y بأن المنشأة قد أغفلت في العام ٢٠٠X قيد مصروف الإطفاء البالغ ٣٠,٠٠٠ دولار المتعلق بأصل غير ملموس في دفاتر حساباتها.

(ب) فيما يلي مستخرج من بيان الدخل للسنوات المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠X و ٢٠٠Y، *قبل تصحيح الخطأ*:

	٢٠٠Y	٢٠٠X
إجمالي الأرباح	٣٠٠,٠٠٠ دولار	٣٤٥,٠٠٠ دولار
المصاريف العامة والإدارية	(٩٠,٠٠٠)	(٩٠,٠٠٠)
مصاريف البيع والتوزيع	(٣٠,٠٠٠)	(٣٠,٠٠٠)
الإطفاء	(٣٠,٠٠٠)	XXXX
	٢٠٠Y	٢٠٠X
صافي الدخل قبل ضرائب الدخل	١٥٠,٠٠٠	٢٢٥,٠٠٠
ضرائب الدخل	(٣٠,٠٠٠)	(٤٥,٠٠٠)
صافي الأرباح	١٢٠,٠٠٠ دولار	١٨٠,٠٠٠ دولار

(ج) فيما يلي الأرباح المحتجزة لشركة فيجيلانت إنك للعامين ٢٠٠X و ٢٠٠Y *قبل تصحيح الخطأ*:

	٢٠٠Y	٢٠٠X
الأرباح المحتجزة في بداية السنة	٢٢٥,٠٠٠ دولار	٤٥,٠٠٠ دولار
الأرباح المحتجزة في نهاية السنة	٣٧٥,٠٠٠ دولار	٢٢٥,٠٠٠ دولار

(د) بلغ معدل ضريبة الدخل لشركة فيجيلانت إنك ما نسبته ٢٠٪ لكلا السنتين.

المطلوب

اعرض المعالجة المحاسبية التي حددها معيار المحاسبة الدولي ٨ لتصحيح الأخطاء.

الحل

كتوضيح للمعالجة المحاسبية وعرض البيانات المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨، نورد فيما يلي نسخة موجزة عن بيان دخل شركة فيجيلانت إنك وبيان التغيرات في حقوق الملكية الخاص بها:

شركة فيجيلانت إنك

بيان الدخل

للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠Y

	٢٠٠Y	٢٠٠X (معاد بيانه)
إجمالي الأرباح	٣٠٠,٠٠٠ دولار	٣٤٥,٠٠٠ دولار
المصاريف العامة والإدارية ومصاريف البيع والتوزيع بما في ذلك الإطفاء *(انظر التفسير أدناه)*	(١٥٠,٠٠٠)	(١٥٠,٠٠٠)
صافي الدخل قبل ضرائب الدخل	١٥٠,٠٠٠	١٩٥,٠٠٠
ضرائب الدخل	٣٠,٠٠٠	(٣٩,٠٠٠)
صافي الأرباح	١٢٠,٠٠٠ دولار	١٥٦,٠٠٠ دولار

شركة فيجيلانت إنك

بيان التغيرات في حقوق الملكية (أعمدة الأرباح المحتجزة فقط)

للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠Y

	٢٠٠Y	٢٠٠X (معاد بيانه)
الأرباح المحتجزة، في البداية، كما تم الإبلاغ عنها سابقاً	٢٢٥,٠٠٠ دولار	٤٥,٠٠٠ دولار
تصحيح الخطأ، صافي ضرائب الدخل بقيمة ٦,٠٠٠ دولار *(انظر التفسير أدناه)*	(٢٤,٠٠٠)	—
الأرباح المحتجزة، في البداية، كما تم إعادة بيانها	٢٠١,٠٠٠	٤٥,٠٠٠
صافي الأرباح	١٢٠,٠٠٠	١٥٦,٠٠٠
الأرباح المحتجزة، في النهاية	٣٢١,٠٠٠ دولار	٢٠١,٠٠٠ دولار

شركة فيجيلانت إنك

للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠Y

ملاحظات البيانات المالية (مستخرج)

الملحوظة س س: أغفلت الشركة قيد تكلفة الإطفاء قرض بقيمة ٣٠,٠٠٠ دولار في العام ٢٠٠X. وتمت إعادة صياغة البيانات المالية لعام ٢٠٠X من أجل تصحيح هذا الخطأ.

التفسير

وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٨، ينبغي الإبلاغ عن مقدار تصحيح الخطأ المتعلق بفترات سابقة من خلال تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة. وينبغي إعادة بيان العلومات المقارنة ما لم يكن "من غير الممكن" القيام بذلك. وفيما يلي خطوات إعداد البيانات المالية المنقحة والإفصاحات المتصلة بها:

(١) كما هو معروض في بيان التغيرات في حقوق الملكية (أعمدة الأرباح المحتجزة فقط)، تم تعديل الأرباح المحتجزة الافتتاحية بقيمة ٢٤,٠٠٠ دولار، والتي مثلت مقدار الخطأ بقيمة ٣٠,٠٠٠ دولار، وصافي تأثير ضريبة الدخل بقيمة ٦,٠٠٠ دولار.

(٢) تم إعادة بيان المبالغ المقارنة في بيان الدخل على النحو التالي:

المصاريف العامة والإدارية ومصاريف البيع والتوزيع، بما في ذلك الإطفاء، قبل التصحيح		١٢٠,٠٠٠ دولار
مقدار التصحيح	٣٠,٠٠٠	
كما أعيد بيانه	١٥٠,٠٠٠ دولار	
ضرائب الدخل قبل التصحيح	٤٥,٠٠٠ دولار	
مقدار التصحيح	(٦,٠٠٠)	
كما أعيد بيانه	٣٩,٠٠٠ دولار	

أسئلة اختيار متعدد

١. تقوم شركة "س ص ع" بتغيير طريقتها في تقييم المخزون من طريقة "المتوسط المرجح" إلى طريقة "الوارد أولا صادر أولا". ينبغي أن تحاسب الشركة هذا التغيير على أنه واحد مما يلي:

(أ) تغيير في التقدير ومحاسبته بأثر مستقبلي.
(ب) تغيير في السياسة المحاسبية ومحاسبته بأثر مستقبلي.
(ج) تغيير في السياسة المحاسبية ومحاسبته بأثر رجعي.
(د) محاسبته كتصحيح للخطأ ومحاسبته بأثر رجعي.

الإجابة: (ج)

٢. لا يتضمن التغيير في السياسة المحاسبية:

(أ) تغيير في العمر الإنتاجي من ١٠ سنوات إلى ٧ سنوات.
(ب) تغيير في طريقة تقييم المخزون من طريقة "الوارد أولا صادر أولا" إلى طريقة "المتوسط المرجح".
(ج) تغيير في طريقة تقييم المخزون من طريقة "المتوسط المرجح" إلى طريقة "الوارد أولا صادر أولا".
(د) تغيير من ممارسة (اتفاق) دفع راتب شهر للموظفين كمكافأة بمناسبة عيد الميلاد قبل نهاية السنة إلى ممارسة جديدة تقضي بدفع راتب نصف شهر فقط.

الإجابة: (أ)

٣. لدى قيام شركة مساهمة عامة بتغيير سياستها المحاسبية طوعا، ينبغي أن تقوم بأي مما يلي:

(أ) إبلاغ الساهمين قبل اتخاذ القرار.
(ب) محاسبة التغيير بأثر رجعي.
(ج) معاملة أثر التغيير كبند غير عادي.
(د) معاملته بأثر مستقبلي وتعديل أثر التغيير في الفترة الحالية والفترات المستقبلية.

الإجابة: (ب)

٤. عندما يصعب التمييز بين التغير في التقدير والتغير في السياسة المحاسبية، يتعين على المنشأة:

(أ) معاملة التغير كاملا كتغير في التقدير مع إفصاح مناسب.
(ب) تخصيص المبالغ النسبية للتغير في التقدير والتغير في السياسة المحاسبية على أساس معقول والتعامل مع كل منها وفقا لذلك.
(ج) معاملة التغير كاملا كتغير في السياسة المحاسبية.
(د) حيث أن هذا التغير هو مزيج من نوعين من التغيرات، فإنه من الأفضل تجاهله في سنة التغير، من ثم يتعين على المنشأة الانتظار حتى السنة التالية لترى التطور الحاصل على التغيير من ثم معاملته وفقا لذلك.

الإجابة: (أ)

٥. عندما يقوم خبير تقييم مستقل بإخطار منشأة ما بان قيمة الخردة لمصانعها وآلاتها قد تغيرت بشكل كبير وبالتالي فإن التغيير يعتبر هاما، يتعين على المنشأة:

(أ) تغيير تكلفة الاستهلاك بأثر رجعي على أساس قيمة الخردة المنقحة.
(ب) تغيير تكلفة الاستهلاك ومعاملتها كتصحيح لخطأ ما.
(ج) تغيير الاستهلاك السنوي للسنة الحالية والسنوات المستقبلية.
(د) تجاهل أثر التغيير على الاستهلاك السنوي، ذلك أن التغييرات في قيم الخردة تؤثر عادة على المستقبل فقط طالما أنه يتوقع استردادها في المستقبل.

الإجابة: (ج)

٧ الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية (معيار المحاسبة الدولي ١٠)

١. الخلفية والمقدمة

١/١ يعد تاريخ الميزانية العمومية تاريخاً هاماً يتم فيه تحديد المركز المالي للمنشأة والإبلاغ عنه. لذلك فإن الأحداث التي تجري حتى ذلك التاريخ تكون هامة في التوصل إلى النتائج المالية للمنشأة ومركزها المالي. إلا أن الأحداث التي تقع بعض الأحيان بعد تاريخ الميزانية العمومية قد تقدم معلومات إضافية حول الأحداث التي حصلت قبل وحتى تاريخ الميزانية العمومية. وقد يكون لهذه المعلومات أثر على النتائج المالية والمركز المالي للمنشأة. إن الأحداث التي تحصل بعد تاريخ الميزانية العمومية وحتى "تاريخ قطع" معين (يتم مناقشته لاحقا ويشار إليه بتاريخ الإعتماد) يجب أخذها بعين الاعتبار عند إعداد البيانات المالية للسنة المنتهية وكما في تاريخ الميزانية العمومية.

٢/١ بالإضافة لذلك، قد لا تؤثر الأحداث المعينة التي تحصل بعد تاريخ الميزانية العمومية على الأرقام المعلن عنها في البيانات المالية إلا أنها قد تضمن الإفصاح في حواشي البيانات المالية. ويساعد إطلاع مستخدمي البيانات المالية على هذه الأحداث التي تلي تاريخ الميزانية العمومية من خلال الإفصاحات المالية في الحواشي على اتخاذ قرارات مستنيرة فيما يخص المنشأة، مع الأخذ في الحسبان أثر هذه الأحداث التي تلي تاريخ الميزانية العمومية على المركز المالي للمنشأة كما في تاريخ الميزانية العمومية.

٢. نطاق التطبيق

يقدم معيار المحاسبة الدولي ١٠ *"الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية"* إرشادات حول المحاسبة والإفصاح عن الأحداث بعد الميزانية العمومية. ولأغراض هذا المعيار، يتم تصنيف الأحداث بعد الميزانية العمومية إلى أحداث "تؤدي إلى تعديل" وأحداث "لا تؤدي إلى تعديل". تتلخص المسألة التي يتطرق إليها معيار المحاسبة الدولي ١٠ في مدى ضرورة أن يُعكس أي حدث يحصل خلال فترة إعداد البيانات المالية في تلك البيانات. حيث يميز المعيار بين الأحداث التي تقدم معلومات حول وضع المنشأة في تاريخ الميزانية العمومية وتلك المعلومات المتعلقة بالفترة المالية التالية. أما المسألة الثانوية فهي نقطة القطع التي تعتبر البيانات المالية بعدها نهائية.

٣. تعريف المصطلحات الرئيسية

الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية: هي تلك الأحداث الملائمة أو غير الملائمة التي تحدث بين تاريخ الميزانية العمومية والتاريخ الذي يُصرح تلك التي توفر أدلة على الظروف التي كانت قائمة في تاريخ الميزانية العمومية المالية.

الأحداث التي تؤدي إلى تعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية: تلك التي توفر أدلة على الظروف التي كانت قائمة في تاريخ الميزانية العمومية.

الأحداث التي لا تؤدي إلى تعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية: تلك التي تدل على الظروف التي نشأت بعد تاريخ الميزانية العمومية.

٤. تاريخ الإعتماد

١/٤ تاريخ الإعتماد هو التاريخ الذي يمكن فيه اعتبار البيانات المالية معتمدة قانوناً للإصدار. ويعتبر تحديد تاريخ الإعتماد هاما لمفهوم الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية. ويعمل تاريخ الإعتماد كنقطة القطع بعد تاريخ الميزانية العمومية وحتى تاريخ فحص الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية وذلك بغرض التحقق ما إذا كانت هذه الأحداث مؤهلة للمعالجة المحددة في معيار المحاسبة الدولي ١٠. ويوضح هذا المعيار المفهوم من خلال استخدام الأمثلة.

٢/٤ نورد فيما يلي المبادئ العامة التي ينبغي أخذها بعين الإعتبار عند تحديد "تاريخ اعتماد" الميزانية العمومية.

- عندما يُطلب من المنشأة تقديم بياناتها المالية لمساهميها للموافقة عليها بعد إصدارها، يكون تاريخ الإعتماد في هذه الحالة هو تاريخ الإصدار الأصلي وليس التاريخ الذي يوافق فيه المساهمون على البيانات؛ و
- عندما يُطلب من المنشأة تقديم بياناتها المالية إلى مجلس إشرافي مؤلف بالكامل من موظفين غير تنفيذيين، يكون "تاريخ الإعتماد" هو التاريخ الذي تخولهم فيه الإدارة بإصدار البيانات إلى المجلس الإشرافي.

حالة دراسية ١

الحقائق

تم استكمال إعداد البيانات المالية لشركة جانو للفترة المحاسبية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ من قبل الإدارة في ١٥ مارس ٢٠٠٦. وتم دراسة مسودة البيانات المالية في اجتماع مجلس الإدارة المنعقد في ٢٠ مارس ٢٠٠٦ وهو التاريخ الذي وافق فيه المجلس عليها وفوض بإصدارها. وانعقد الاجتماع السنوي العام في ١٠ إبريل ٢٠٠٦ بعد السماح بطباعة البيانات وتنفيذا لفترة الإشعار الضرورية التي ينص عليها النظام الأساسي للشركة. وصادق المساهمون على البيانات المالية خلال الاجتماع السنوي العام. وتم إيداع البيانات المالية المصادق عليها من قبل الشركة لدى المجلس القانوني للشركة (الهيئة التشريعية في الدولة التي تنظم الشركات) في ٢٠ إبريل ٢٠٠٦.

المطلوب

في ضوء هذه الحقائق، ما هو "تاريخ الإعتماد" فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ١٠؟

الحل

يكون تاريخ الاعتماد للبيانات المالية الخاصة بشركة جانو للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ هو ٢٠ مارس ٢٠٠٦ وهو التاريخ الذي أقر المجلس فيه تلك البيانات وفوّض بإصدارها (وهو ليس تاريخ المصادقة عليها من قبل المساهمين خلال الاجتماع السنوي العام). لذلك، يتعين على شركة جانو أن تدرس كافة الأحداث التي تحصل بعد تاريخ الميزانية العمومية ما بين ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ و ٢٠ مارس ٢٠٠٦ لأغراض تقييم ما إذا كان يجب محاسبتها أو الإبلاغ عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٠.

حالة دراسية ٢

افترض أن إدارة شركة جانو في الحالة المذكورة أعلاه قد طُلب إليها إصدار البيانات المالية إلى مجلس إشرافي معين (يتكون فقط من موظفين غير تنفيذيين بما في ذلك ممثلو اتحاد تجاري معين). وأصدرت إدارة شركة جانو مسودة البيانات المالية إلى المجلس الإشرافي بتاريخ ١٦ مارس ٢٠٠٦. وصادق المجلس الإشرافي على البيانات في ١٧ مارس ٢٠٠٦، من ثم صادق المساهمون عليها في الاجتماع السنوي العام المنعقد بتاريخ ١٠ إبريل ٢٠٠٦. وتم إيداع البيانات المالية المصادق عليها لدى المجلس القانوني للشركة بتاريخ ٢٠ إبريل ٢٠٠٦.

المطلوب

هل من أثر للحقائق الجديدة على تاريخ الإعتماد؟

الحل

في هذه الحالة، يكون تاريخ اعتماد البيانات المالية هو ١٦ مارس ٢٠٠٦ وهو تاريخ إصدار مسودة البيانات المالية إلى المجلس الإشرافي. لذلك، يتعين على شركة جانو أن تدرس كافة الأحداث التي تحصل بعد تاريخ الميزانية العمومية ما بين ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ و ١٦ مارس ٢٠٠٦ لأغراض تقييم ما إذا كان يجب محاسبتها أو الإبلاغ عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٠.

٥. الأحداث التي تؤدي إلى تعديل والأحداث التي لا تؤدي إلى تعديل (بعد تاريخ الميزانية العمومية)

١/٥ يميز المعيار بين نوعين من الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية. وهما على التوالي: "الأحداث التي تؤدي إلى تعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية" و"الأحداث التي لا تؤدي إلى تعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية". الأحداث التي تؤدي إلى تعديل هي تلك الأحداث التي تحصل بعد تاريخ الميزانية العمومية التي توفر أدلة على الظروف التي كانت قائمة في تاريخ الميزانية العمومية ومع ذلك لم تكن معروفة في حينه. وينبغي تعديل البيانات المالية بحيث تعكس الأحداث التي تؤدي إلى تعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية.

٢/٥ فيما يلي أمثلة نموذجية على *الأحداث التي تؤدي إلى تعديل*:

- عادة ما يشير إفلاس أحد العملاء بعد تاريخ الميزانية العمومية إلى خسارة ذمم مدينة تجارية في تاريخ الميزانية العمومية.
- يؤكد بيع المخزون بسعر أقل بكثير من تكلفته بعد تاريخ الميزانية العمومية صافي قيمته القابلة للتحقق في تاريخ الميزانية العمومية.

- إن بيع الممتلكات والمصانع والمعدات مقابل سعر بيع صافي أقل من المبلغ المسجل إنما يدل على انخفاض القيمة الذي حدث في تاريخ الميزانية العمومية.
- تحديد دفع الحوافز أو المكافئات بعد تاريخ الميزانية العمومية عندما يكون لدى المنشأة إلتزام نافع في تاريخ الميزانية العمومية.
- تدهور في المركز المالي (خسائر متكررة) والنتائج التشغيلية (عجز رأس المال العامل) لمنشأة ما يكون له أثر على استمرارية المنشأة بوصفها "منشأة مستمرة" في المستقبل المنظور.

حالة دراسية ٣

الحقائق

خلال العام ٢٠٠٥، تم ملاحقة شركة ثرور قضائياً من قبل أحد المنافسين مقابل ١٥ مليون دولار لتعديه على أحد العلامات التجارية. وبناء على نصيحة المستشار القانوني للشركة، تكبدت شركة ثرور ما مجموعه ١٠ مليون دولار كمخصص في بياناتها المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥. وبعد تاريخ الميزانية العمومية، أصدرت المحكمة العليا في ١٥ فبراير ٢٠٠٦ قرارا لصالح الجهة التي تزعم التعدي على العلامة التجارية وطلبت من المدعي عليه أن يدفع للجهة المتظلمة ما مجموعه ١٤ مليون دولار. تم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة الشركة في ٣١ يناير ٢٠٠٦ وتم المصادقة عليها من قبل المجلس في ٢٠ فبراير ٢٠٠٦.

المطلوب

هل ينبغي أن تقوم شركة ثرور بتعديل بياناتها المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥؟

الحل

ينبغي أن تعدل شركة ثرور المخصص تصاعديا بقيمة ٤ مليون دولار لتعكس القرار الصادر عن المحكمة العليا (التي يفترض أنها سلطة الاستئناف النهائية فيما يخص المسألة في هذا المثال) تدفعها الشركة إلى منافستها.

لو كان تم تسليم حكم المحكمة العليا في ٢٥ فبراير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك، فإن هذا الحدث بعد تاريخ الميزانية العمومية كان سيحصل بعد نقطة القطع (أي التاريخ الذي تم فيه اعتماد البيانات المالية للإصدار الأصلي). وإذا كان الأمر كذلك، لم يكن ليُطلب تعديل البيانات المالية.

حالة دراسية ٤

الحقائق

تسجل شركة شاني مخزونها بسعر التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل. وفي ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥، بلغت تكلفة المخزون، المحددة بموجب طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، كما تم الإبلاغ عنها في بياناتها المالية للسنة المنتهية في ذلك الوقت، ١٠ مليون دولار. وبسبب التراجع الحاد والاتجاهات الإقتصادية السلبية الأخرى في السوق، لم يكن من المكن بيع المخزون خلال شهر يناير ٢٠٠٦. وفي ١٠ فبراير ٢٠٠٦، دخلت شركة شاني في اتفاقية لبيع كامل المخزون إلى أحد المنافسين مقابل ٦ مليون دولار.

المطلوب

لنفترض أنه تم اعتماد البيانات المالية للإصدار في ١٥ فبراير ٢٠٠٦، هل ينبغي أن تعترف شركة شاني بتخفيض في القيمة مقداره ٤ مليون دولار في البيانات المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥؟

الحل

نعم، ينبغي أن تعترف الشركة بتخفيض في القيمة مقداره ٤ مليون دولار في البيانات المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥.

تشمل الأمثلة على الأحداث التي لا تؤدي إلى تعديل ما يلي:

- الإعلان عن توزيعات أرباح حقوق الملكية
- الانخفاض في القيمة السوقية للاستثمار بعد تاريخ الميزانية العمومية.
- الدخول في إلتزامات شراء رئيسية على شكل إصدار ضمانات بعد تاريخ الميزانية العمومية
- تصنيف الأصول على أنها محتفظ بها برسم البيع بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ وشراء الأصول أو التصرف بها أو مصادرتها بعد تاريخ الميزانية العمومية
- الشروع في قضية تتعلق بالأحداث التي حصلت بعد تاريخ الميزانية العمومية

حالة دراسية ٥

الحقائق

تم استكمال التدقيق القانوني لشركة "أيه بي سي" للسنة المنتهية في ٣٠ يونيو ٢٠٠٥ بتاريخ ٣٠ أغسطس ٢٠٠٥. وتم التوقيع على البيانات المالية من قبل العضو المنتدب في ٨ سبتمبر ٢٠٠٥ وتم المصادقة عليها من قبل المساهمين في ١٠ أكتوبر ٢٠٠٥. وقد حصلت الأحداث التالية.

(١) في ١٥ يوليو ٢٠٠٥، قام أحد العملاء الذين يدينون بمبلغ ٩٠٠,٠٠٠ دولار إلى شركة "أيه بي سي" بالتقدم بطلب تفليس إلى المحكمة. تتضمن البيانات المالية مخصص الديون المشكوك فيها المتعلق بهذا العميل فقط بقيمة ٥٠,٠٠٠ دولار.

(٢) أصدرت الشركة رأس مال يشتمل على ١٠٠,٠٠٠ حصص أسهم. وأعلنت إصدار ٢٥,٠٠٠ سهم منحة في ١ أغسطس ٢٠٠٥.

(٣) أتلفت معدات متخصصة بتكلفة ٥٤٥,٠٠٠ دولار تم شرائها في ١ مارس ٢٠٠٥ بسبب حريق نشب في ١٣ يونيو ٢٠٠٥. وفي ٣٠ يونيو ٢٠٠٥، قيدت الشركة ذمم مدينة بقيمة ٤٠٠,٠٠٠ دولار من شركة التأمين المتعلقة بهذه المطالبة. وبعد أن استكملت شركة التأمين تحقيقاتها، أُكتشف أن الحريق نشب بسبب إهمال المسئول عن تشغيل الآلات. نتيجة لذلك، لم تتحمل شركة التأمين أية مسؤولية (صفر) في هذه المطالبة من جهة شركة "أيه بي سي".

المطلوب

كيف ينبغي لشركة "أيه بي سي" محاسبة هذه الأحداث الثلاث بعد تاريخ الميزانية العمومية؟

الحل

(١) ينبغي أن تقوم شركة "أيه بي سي" بزيادة مخصص الديون المشكوك فيها إلى ٩٠٠,٠٠٠ دولار لأن إفلاس العميل هو مؤشر على ظرف مالي قائم في تاريخ الميزانية العمومية. وهذا يعتبر "حدث يؤدي إلى تعديل".

(٢) يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٣ *"حصة السهم من الأرباح"* إفصاحا عن المعاملات "كتجزئة للأسهم" أو "إصدار للحقوق" وهي على قدر كبير من الأهمية في تاريخ الميزانية العمومية. هذا يعتبر حدث لا يؤدي إلى تعديل، ويكون الإفصاح وحده مطلوباً.

(٣) يعتبر هذا حدث يؤدي إلى تعديل لأنه يتعلق بأصل معين تم الإعتراف به في تاريخ الميزانية العمومية. لكن حيث لا تتحمل شركة التأمين أية مسؤولية (صفر)، ينبغي أن تعدل شركة "أيه بي سي" ذممها المدينة في المطالبة إلى صفر.

٦. توزيعات الأرباح المقترحة أو المعلنة بعد تاريخ الميزانية العمومية

ينبغي أن لا يتم الاعتراف بتوزيعات الأرباح على حصص الأسهم المقترحة أو المعلنة بعد تاريخ الميزانية العمومية على أنها إلتزام في تاريخ الميزانية العمومية. ويعتبر هذا الإعلان حدث لاحق لا يؤدي إلى تعديل ويكون الإفصاح في الحاشية مطلوبا، ما لم يكن غير هام.

٧. إعتبارات المنشأة المستمرة

إن التدهور في المركز المالي للمنشأة بعد تاريخ الميزانية العمومية يمكن أن يبعث بشكوك كبيرة حول قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٠ من المنشأة عدم إعداد بياناتها المالية على أساس المنشأة المستمرة إذا حددت المنشأة بعد تاريخ الميزانية العمومية أنها تنوي تصفية المنشأة أو التوقف عن المتاجرة، أو أنه ليس لديها أي بديل واقعي سوى القيام بذلك. ويشير معيار المحاسبة الدولي ١٠ إلى أنه ينبغي أيضا الإمتثال للإفصاحات التي يحددها معيار المحاسبة الدولي ١ في ظل هذه الظروف.

٨. متطلبات الإفصاح

يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٠ إجراء الإفصاحات الثلاث التالية:

(١) التاريخ الذي تم فيه اعتماد البيانات المالية للإصدار والجهة التي منحت ذلك الإعتماد. إذا كان لمالكي المنشأة صلاحية تعديل البيانات المالية بعد الإصدار، ينبغي الإفصاح عن هذه الحقيقة.

(٢) إذا تم استلام معلومات بعد تاريخ الميزانية العمومية حول الظروف التي كانت قائمة في تاريخ الميزانية العمومية، فإنه ينبغي تحديث الإفصاحات المتعلقة بتلك الظروف في ضوء المعلومات الجديدة.

(٣) عندما تكون الأحداث التي لا تؤدي إلى تعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية مهمة بحيث يؤثر عدم الإفصاح على قدرة مستخدمي البيانات المالية في إجراء تقييمات صحيحة واتخاذ قرارات سليمة، ينبغي إجراء الإفصاح لكل من الفئات المهمة للأحداث التي لا تؤدي إلى تعديل فيما يخص طبيعة الحدث وتقدير أثره المالي أو بيان يفيد بعدم إمكانية إجراء مثل هذا التقدير.

أسئلة اختيار من متعدد

١. قررت شركة "أيه بي سي" المحدودة تشغيل حديقة ملاهي جديدة بتكلفة مليون دولار لبنائها في العام ٢٠٠٥. وتكون نهاية سنتها المالية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥. وتقدمت الشركة بطلب لخطاب ضمان بمبلغ ٧٠٠,٠٠٠ دولار. تم إصدار خطاب الضمان في ٣١ مارس ٢٠٠٦. وتم اعتماد البيانات المالية المدققة لإصدارها في ١٨ إبريل ٢٠٠٦. ينبغي أن يكون التعديل المطلوب إجرائه على البيانات المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ هو:

(أ) قيد ذمم دائنة طويلة الأجل بقيمة ٧٠٠,٠٠٠ دولار.

(ب) الإفصاح عن مبلغ ٧٠٠,٠٠٠ دولار كالتزام طارئ في البيانات المالية لعام ٢٠٠٥.

(ج) زيادة احتياطي الطوارئ بقيمة ٧٠٠,٠٠٠ دولار.

(د) عدم القيام بأي أمر.

الإجابة: (د)

٢. تم استحدث دواء جديد باسم "س" من قبل شركة جينياس في السوق بتاريخ ١ ديسمبر ٢٠٠٥. تنتهي السنة المالية للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥. وهي الشركة الوحيدة التي سُمح لها بتصنيع هذا الدواء المشمول ببراءة. ويُستخدم الدواء من قبل المرضى الذين يعانون من دقات قلب غير منتظمة. في ٣١ مارس ٢٠٠٦، بعد تقديم الدواء الجديد، توفى أكثر من ١,٠٠٠ مريض. وبعد سلسلة من التحقيقات، اكتشفت السلطات أنه عند استخدام هذا الدواء مع دواء "ص"، وهو دواء يُستخدم لتنظيم فرط التوتر، فإن دم المريض يتخثر ويعاني من سكتة دماغية. تم رفع قضية مقابل ١٠٠,٠٠٠,٠٠٠ دولار ضد شركة جينياس. تم اعتماد البيانات المالية لإصدارها في ٣٠ إبريل ٢٠٠٦. أي من الخيارات التالية هي المعالجة المحاسبية المناسبة لهذا الحدث الحاصل بعد تاريخ الميزانية العمومية بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٠؟

(أ) ينبغي أن تقدم النشأة مبلغ ١٠٠,٠٠٠,٠٠٠ دولار لأن هذا بمثابة "حدث يؤدي إلى تعديل" وتم اعتماد البيانات المالية لإصدارها بعد الحادث.

(ب) ينبغي أن تفصح المنشأة عن مبلغ ١٠٠,٠٠٠,٠٠٠ دولار كالتزام طارئ لأنه "حدث يؤدي إلى تعديل".

(ج) ينبغي أن تفصح المنشأة عن مبلغ ١٠٠,٠٠٠,٠٠٠ دولار "كالتزام طارئ" لأنه إلتزام تعاقدي حالي ذو تدفق صادر غير محتمل.

(د) بافتراض أن حسم القضية ضد شركة جينياس هو احتمال بعيد الحدوث، ينبغي أن تفصح المنشأة عنها في الحواشي، لأنه حدث هام لا يؤدي إلى تعديل.

الإجابة: (ج)

٣. في تاريخ الميزانية العمومية ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥، قامت شركة "أيه بي سي" بتسجيل ذمم مدينة من "س ص ع"، وهو عميل رئيسي، بقيمة ١٠ مليون دولار. ويصادف "تاريخ اعتماد" البيانات المالية في ١٦ فبراير ٢٠٠٦. أعلن العميل "س ص ع" الإفلاس في يوم الفالنتين (١٤ فبراير ٢٠٠٦). ستقوم شركة "أيه بي سي" بأي مما يلي:

(أ) الإفصاح عن حقيقة أن العميل "س ص ع" أعلن إفلاسه في الحواشي.

(ب) تحديد مخصص لهذا الحدث الحاصل بعد تاريخ الميزانية العمومية في بياناتها المالية (خلافاً للإفصاح في الحواشي).

(ج) تجاهل الحدث وانتظار نتيجة الإفلاس لأن الحدث حصل بعد نهاية السنة.

(د) عكس البيع المرتبط بهذه الذمم المدينة في البنود المقارنة للفترة السابقة ومعاملة هذا "كخطأ" بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨.

الإجابة: (ب)

٤. قامت شركة إكسلنت بتشييد مبنى لمصنع جديد خلال عام ٢٠٠٥ بتكلفة ٢٠ مليون دولار. وفي ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥، بلغ صافي القيمة الدفترية للمبنى ١٩ مليون دولار. وبعد نهاية السنة في ١٥ مارس ٢٠٠٦، دُمر المبنى بسبب نشوب حريق وثبتت عدم جدوى المطالبة ضد شركة التأمين لأن سبب الحريق كان إهمال المشرف على المبنى. إذا كان تاريخ اعتماد البيانات المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ هو ٣١ مارس ٢٠٠٦، ينبغي على شركة إكسلنت القيام بأي مما يلي:

(أ) شطب صافي القيمة الدفترية واستبدالها بقيمة الخردة لأن مطالبة التأمين لن تحقق أي تعويض.

(ب) تحديد مخصص لنصف صافي القيمة الدفترية للمبنى.

(ج) تحديد مخصص لثلاثة أرباع صافي القيمة الدفترية للمبنى على أساس الحيطة والحذر.

(د) الإفصاح عن هذا الحدث الذي لا يؤدي إلى تعديل في الحواشي.

الإجابة: (د)

٥. تتعامل شركة انترناشونال بشكل موسّع مع منشآت أجنبية، وتعكس بياناتها المالية هذه العاملات بالعملة الأجنبية. وبعد تاريخ الميزانية العمومية، وقبل "تاريخ اعتماد" إصدار البيانات المالية، كانت هناك تقلبات غير عادية في أسعار العملة الأجنبية. ينبغي على شركة انترناشونال القيام بأي مما يلي:

(أ) تعديل أرصدة الصرف الأجنبي في نهاية السنة لعكس التقلبات السلبية غير العادية في أسعار الصرف الأجنبي.

(ب) تعديل أرصدة الصرف الأجنبي في نهاية السنة لعكس جميع التقلبات غير العادية في أسعار الصرف الأجنبي (وليس فقط الحركات السلبية).

(ج) الإفصاح عن الحدث الحاصل بعد تاريخ الميزانية العمومية في الحواشي على أنه حدث لا يؤدي إلى تعديل.

(د) تجاهل الحدث الحاصل بعد تاريخ الميزانية العمومية.

الإجابة: (ج)

٨ عقود الإنشاء (معيار المحاسبة الدولي ١١)

١. الخلفية والمقدمة

١/١ يهدف معيار المحاسبة الدولي ١١ "*عقود الإنشاء*" إلى تحديد معايير محاسبة الإيرادات والتكاليف فيما يتعلق بعقود الإنشاء. وبسبب طبيعة هذه العقود— حيث يكون هناك عادة فترة فاصلة بين تواريخ بدئها وإتمامها، وغالبا ما تمر بنهايات الفترة المحاسبية— يركز المعيار على توزيع الإيرادات والتكاليف على تلك الفترات المحاسبية التي يتم فيها تنفيذ عقود الإنشاء.

٢/١ ينطبق المعيار في محاسبة عقود الإنشاء في البيانات المالية *للمقاولين*. وتشمل عقود الإنشاء أيضا عقود الخدمات المرتبطة مباشرة بإنشاء أصل ما، مثل إدارة المشروع أو تصميمه.

٢. تعريف المصطلحات الرئيسية (وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١١)

عقد الإنشاء: عقد يتم التفاوض بشأنه بشكل محدد لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول المترابطة على نحو وثيق أو المعتمدة على بعضها البعض من حيث التصميم والتقنية والوظيفة أو الغرض أو الاستخدام النهائي.

عقد ذو سعر ثابت: هو عقد إنشاء يوافق فيه المقاول على سعر ثابت.

عقد بالتكلفة زائد هامش ربح: عقد إنشاء يتم بموجبه تعويض المقاول عن التكاليف المسموح بها أو المحددة، مضافا إليها نسبة مئوية من هذه التكاليف أو رسوم محددة.

الإختلاف: هو أمر من العميل بتغيير في نطاق العمل الذي سيتم انجازه في العقد.

الطالبة: هو مبلغ يسعى العقد إلى تحصيله من العميل أو من جهة أخرى كتعويض عن التكاليف غير المشمولة في سعر العقد.

الدفعات المحفزة: هي مبالغ إضافية تدفع إلى المقاول إذا تم تلبية معايير أداء محددة أو تم تجاوزها.

٣. دمج وتجزئة عقود الإنشاء

تنطبق عادة أحكام هذا المعيار على عقود الإنشاء بشكل منفصل. ولكن من الضروري في بعض الأحيان أن يفصل المعيار أجزاء من العقد الواحد أو اعتبار مجموعة عقود على أنها عقد واحد. والهدف من ذلك هو عكس جوهر المعاملة بدلا من شكلها القانوني بشكل صحيح.

١/٣ تجزئة العقود

عندما يغطي العقد إنشاء عدد من الأصول، يعتبر عقد إنشاء كل أصل هو عقد منفصل عندما:

(أ) يتم تقديم عروض منفصلة لكل أصل؛

(ب) يخضع كل أصل لمفاوضات منفصلة ويكون كلا من العميل والمقاول قادرين على قبول أو رفض ذلك الجزء من العقد المتعلق بكل أصل؛ و

(ج) تكون التكاليف والإيرادات لكل أصل قابلة للتحديد بشكل منفصل.

حالة دراسية ١

الحقائق

تتفاوض شركة "س ص ع" مع الحكومة المحلية لبناء جسر جديد بعد تدمير الجسر القائم في قلب المدينة التجاري بالقرب من مركز المدينة. وفي الاجتماع الأولي، تم الإشارة إلى أن الحكومة ليست مستعدة لدفع مبلغ يتجاوز ١٠٠ ألف دولار مقابل كلا عنصري العقد. وأصر ممثلو الحكومة على ضرورة تقديم عروض منفصلة والتفاوض عليها وأنه ينبغي على المقاول الإحتفاظ بسجلات منفصلة لكل من عناصر العقد وأن يقدم عند الطلب تفاصيل تكاليف العقد المتكبدة حتى تاريخه حسب

العنصر. وبعد تقديم العروض المنفصلة، تم الاتفاق على تجزئة سعر العقد البالغ ١٠٠,٠٠٠ دولار بنسبة ٧٠٪ لإنشاء الجسر الجديد و٣٠٪ لتدمير الجسر القائم.

المطلوب

تقييم ما إذا كان ينبغي تجزئة عقد إنشاء الجسر الجديد وعقد تدمير الجسر القائم ومعاملتهما على أنهما عقدان منفصلان أو دمجهما ومعاملتهما كعقد واحد في ضوء أحكام معيار المحاسبة الدولي ١١.

الحل

ينبغي *تجزئة* العقدين ومعاملتهما *كعقدين منفصلين* لأنه:

- تم تقديم عروض منفصلة للعقدين.
- تم التفاوض على العقدين بشكل منفصل.
- يمكن تحديد تكاليف وإيرادات كل عقد بصورة منفصلة.

٢/٣ دمج العقود

١/٢/٣ يتم معاملة مجموعة العقود، التي يشتمل كل منها على عميل واحد أو مجموعة مختلفة من العملاء، على أنها *عقد واحد* عندما:

(١) يتم التفاوض على مجموعة العقود على أنها عقد واحد؛

(٢) تكون العقود مترابطة على نحو وثيق بحيث تكون فعليا (أي في جوهرها) جزء من مشروع واحد بهامش ربح إجمالي واحد؛ و

(٣) يتم تأدية العقود بشكل متزامن أو في تسلسل مستمر.

حالة دراسية ٢

الحقائق

تشتهر شركة " يونفيرسال بيلدرز" بخبرتها في بناء جسور الطرق وصيانة هذه البنى. ونظراً لإعجابها بسجل أعمال الشركة، قامت السلطات البلدية المحلية بدعوتها لتقديم عطاء لعقد مدته سنتان لبناء جسر طرقات ضخم في قلب المدينة (وهو الأكبر في المنطقة) وعطاء آخر لصيانة الجسر مدته عشر سنوات بعد إتمام الإنشاء.

المطلوب

تقييم ما إذا كان ينبغي تجزئة أو دمج هذين العقدين في عقد واحد لأغراض معيار المحاسبة الدولي ١١.

الحل

ينبغي *دمج* العقدين ومعاملتهما *كعقد واحد* لأن:

- العقدين مرتبطان مع بعضهما البعض على نحو وثيق، وهما في الواقع، جزء من عقد بهامش ربح إجمالي.
- يتم التفاوض على العقدين كوحدة واحدة.
- يتم تنفيذ العقود في تسلسل مستمر.

٢/٢/٣ في بعض الأحيان يمكن أن ينص العقد على إنشاء أصل إضافي بناء على اختيار العميل أو يمكن تعديله ليشمل إنشاء أصل إضافي. وفي مثل هذه الظروف، يُعامل الأصل الإضافي كعقد منفصل عندما يختلف بشكل كبير عن الأصل (الأصول) المشمولة في العقد الأصلي أو عند مناقشة السعر دون الأخذ بعين الإعتبار سعر العقد الأصلي.

٤. إيرادات العقد

تشمل *إيرادات العقد السعر الأولي المتفق عليه* في العقد إلى جانب *الإختلافات والمطالبات والحوافز* إلى الحد الذي من المحتمل أن ينتج عنها إيرادات *ويمكن قياسها بشكل موثوق.*

١/٤ الإختلافات والمطالبات والحوافز

قد يكون من الضروري تعديل قيمة العقد مع مرور الوقت سواء بالزيادة أو النقصان. ويمكن أن يكون هناك درجة كبيرة من الشك ويُلجأ بالتالي إلى التقدير في تقييم قيمة العقد من ثم يتم الإعتراف بالإيرادات في البيانات المالية. وفي جميع الحالات، ينبغي أن يكون المبلغ *قابلا للقياس بشكل موثوق* ويكون *التحقيق أمرا محتملا.* على سبيل المثال،

- ينبغي أن يكون من المحتمل أن العميل سيصادق على *الإختلافات*.
- ينبغي أن تكون المفاوضات متقدمة بشكل كاف بالنسبة *للمطالبات*.
- ينبغي أن يكون العقد في مرحلة متقدمة بشكل كاف ليكون من المحتمل تحقيق إجراءات الحوافز.

٥. تكاليف العقد

١/٥ تتألف تكاليف العقد مما يلي:

(أ) التكاليف التي ترتبط مباشرة بالعقد المحدد؛

(ب) التكاليف التي *يمكن أن تُنسب* إلى نشاط العقد بشكل عام ويمكن توزيعها على العقود؛ و

(ج) *التكاليف الأخرى* التي يمكن قيدها بشكل محدد بموجب بنود العقد.

٢/٥ فيما يلي الأمثلة الشائعة على التكاليف التي تعتبر مرتبطة مباشرة بعقود محددة:

- تكاليف عمال الموقع، بما في ذلك عمليات الإشراف على الموقع
- المواد المستخدمة في الإنشاء
- استهلاك الآلات والمصانع والمعدات المستخدمة في البناء
- تكلفة استخدام معدات المصنع (إذا لم تكون مملوكة للمقاول)
- تكلفة نقل معدات المصنع من وإلى الموقع
- تكاليف التصميم والمساعدة الفنية المرتبطة مباشرة بالعقد
- تكلفة التصليح وأعمال الكفالة، بما في ذلك تكاليف الضمان
- مطالبات الغير

يمكن *تخفيض* هذه التكاليف من خلال أي *دخل عرضي* ناتج عن بيع المواد الفائضة والتصرف بالمعدات في نهاية العقد.

٣/٥ إن التكاليف التي يمكن أن تُنسب إلى نشاط العقد بشكل عام ويمكن توزيعها على عقود محددة هي تكاليف التأمين وتكاليف الإنشاء غير المباشرة وما شابه ذلك. ويجب توزيع تكاليف نشاط العقد العام على أساس منتظم ومنطقي بافتراض مستوى "طبيعي" لنشاط الإنشاءات.

٤/٥ تشمل التكاليف التي يمكن تحميلها بشكل محدد على العميل بموجب بنود العقد نسبة من التكاليف الإدارية والعامة غير المباشرة أو تكاليف التطوير التي وافق العميل بصورة محددة على سدادها بموجب بنود العقد.

٥/٥ تُستثنى التكاليف التي لا يمكن نسبها إلى نشاط العقد أو التي لا يمكن توزيعها على عقد معين من تكاليف عقد الإنشاء. ومن الأمثلة على تلك التكاليف:

- تكاليف البيع والتسويق
- التكاليف العامة والإدارية التي لم يُحدد سدادها في العقد
- تكاليف البحث والتطوير التي لم يُحدد سدادها في العقد
- الإستهلاك على المصانع والمعدات العاطلة التي لا يمكن نسب استخدامها إلى أي عقد إنشاء

٦/٥ تعتبر مسألة التكاليف المتكبدة في ضمان العقد أمرا مثيرا للجدال، مثل تكاليف السفر والترويج والاجتماعات وما شابه ذلك. وعادة ما تُشمل فقط تلك التكاليف المتكبدة بعد الحصول على العقد كتكاليف عقد. إلا أن المعيار ينص على أنه إذا كانت هذه التكاليف "ما قبل العقد" قابلة للقياس بشكل موثوق ومن المحتمل ضمان العقد، عندئذ تُشمل هذه التكاليف كجزء من التكلفة الإجمالية للعقد. وفي الواقع، إذا تم ضمان العقد في الوقت الذي تُعتمد فيه البيانات المالية للإصدار، عندئذ يتم تلبية شرط احتمالية ضمان العقد ويمكن شمل التكاليف. إلا أنه ينبغي الملاحظة أنه ما أن يتم قيد تكاليف "ما قبل العقد" كمصاريف، فإنه لا يمكن إعادتها عند ضمان العقد.

٦. الإعتراف بإيرادات ومصاريف العقد

١/٦ ينبغي الإعتراف بإيرادات وتكاليف العقد في بيان الدخل عندما يكون من المكن *تقدير نتيجة* العقد *بشكل موثوق*.

٢/٦ ينبغي الإعتراف بالإيرادات والتكاليف من خلال الرجوع إلى مرحلة الإنجاز في تاريخ الميزانية العمومية.

٣/٦ عندما يكون من المرجح أن تتجاوز تكاليف العقد الإيرادات الناتجة عنه، عندئذ ينبغي الإعتراف *بالخسارة* كاملة في بيان الدخل مباشرة، بغض النظر عن مرحلة الإنجاز.

٤/٦ يتم تقدير نسبة انجاز عقد ما في أي تاريخ للميزانية العمومية على أساس تراكمي. لذلك يتم محاسبة *التغيرات في التقديرات* بشكل تلقائي في الفترة التي يحدث فيها التغير وفي الفترات المستقبلية التي تتوافق مع معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*.

٧. عقد التكلفة الثابتة

فيما يخص العقد بسعر ثابت، يمكن تقدير النتيجة بشكل موثوق عندما:

- يكون من المكن قياس إجمالي إيرادات العقد بموثوقية؛
- يكون من المرجح تدفق المنافع الإقتصادية الخاصة بالعقد إلى المنشأة؛
- يكون من المكن تقدير تكاليف إنجاز العقد ومرحلة الإنجاز بموثوقية؛ و
- يكون من المكن تحديد وقياس التكاليف المنسوبة إلى العقد بشكل واضح.

٨. عقد بالتكلفة زائد هامش ربح

فيما يخص عقد بالتكلفة زائد هامش ربح، يمكن تقدير النتيجة بشكل موثوق عندما:

- يكون من المرجح تدفق المنافع الإقتصادية الخاصة بالعقد إلى المنشأة؛ و
- يكون من المكن تحديد وقياس التكاليف المنسوبة إلى العقد بشكل واضح، سواء كانت قابلة للسداد بشكل محدد أم لا.

٩. طريقة نسبة الإنجاز

١/٩ يشار إلى الاعتراف بالإيرادات والمصاريف بالرجوع إلى مراحل انجاز العقد على أنها *طريقة نسبة الإنجاز*. والأسلوب الذي تعمل به هذه الطريقة بسيط: حيث يتم مطابقة إيرادات العقد مع تكاليفه التي يتم تكبدها في التوصل إلى مرحلة الإنجاز. وتؤدي مثل هذه المقارنة إلى الإبلاغ عن الإيرادات والمصاريف والأرباح التي يمكن نسبها إلى جزء من العمل المنجز.

٢/٩ ينص معيار المحاسبة الدولي ١١ على طريقة نسبة الإنجاز فقط للاعتراف بالإيرادات والمصاريف. ولا يسمح ذلك المعيار بـ "طريقة المقاولة المنتهية" التي لا يتم بموجبها الإعتراف بأي إيرادات أو أرباح للعقد إلى أن يتم انجاز العقد أو يكون منجزا بشكل كبير.

٣/٩ يمكن تقدير *مرحلة الإنجاز* لعقد ما بطرق متعددة. واعتماداً على طبيعة العقد، قد تستخدم المنشأة الطريقة التي تقيس العمل المنجز بموثوقية. وتشمل هذه الطرق ما يلي:

- النسبة التي تتكبدها التكاليف في تاريخ الميزانية العمومية والتي تضاف إلى إجمالي التكاليف المتوقعة المطلوبة لانجاز العقد؛
- المصادقة على العمل المنجز أو الدراسات المسحية حوله؛ *أو*
- انجاز الجزء المادي من العمل الخاص بالعقد.

٤/٩ يتم في الغالب كنوع من الحيطة والحذر، وما لم يكن العقد متقدما جدا بما فيه الكفاية، الإعتراف بالإيرادات فقط بمقدار التكاليف المتكبدة (أي لا يتم الاعتراف بأي ربح). ومدى أن يكون العقد "متقدم جداً بما فيه الكفاية" هي مسألة حكم وتقدير. وتصرح العديد من المنشآت بأنه ينبغي أن يكون العقد منجزا بنسبة ٥٠٪ على الأقل، في حين تصرح منشآت أخرى بنسبة ٧٥٪ ويصرح البعض بنسب أقل بكثير. ومن الواضح أن الفهم التحليلي يمكن أن يكون مفيدا جدا. إذا تم انجاز العقد في الوقت الذي يتم فيه اعتماد البيانات المالية لإصدارها، فإنه يكون من السهل تقدير مرحلة الإنجاز الفعلية في تاريخ الميزانية العمومية. وبالنسبة للحالات الأخرى، فإنه من الضروري وجود نظام تقدير صارم ذو سجل يثبت خلوه من الأخطاء الهامة إذا رغبت المنشأة في تقدير النتيجة النهائية بشكل موثوق عندما تكون النسبة المنجزة متدنية في وقت التقدير.

حالة دراسية ٣

الحقائق

تنفذ شركة ميركل كونستراكت مشروعاً ضخماً لإنشاء أطول مبني في البلد. ومن المتوقع أن يستغرق المشروع مدة ٣ سنوات لانجازه.

ووقعت الشركة عقدا بسعر ثابت قيمته ١٢,٠٠٠,٠٠٠ دولار لإنشاء هذا البرج الراقي.

وفيما يلي تفاصيل التكاليف المتكبدة حتى تاريخه في السنة الأولى:

تكاليف عمال الموقع	١,٠٠٠,٠٠٠ دولار
تكلفة المواد الإنشائية	٣,٠٠٠,٠٠٠ دولار
استهلاك المصانع والمعدات الخاصة المستخدمة في التعاقد لإنشاء أطول مبنى	٥٠٠,٠٠٠ دولار
تكاليف البيع والتسويق لعرض أطول مبنى في البلد بطريقة مناسبة	١,٠٠٠,٠٠٠ دولار
المجموع	٥,٥٠٠,٠٠٠ دولار
تكلفة العقد الإجمالية المقدرة للانجاز	٥,٥٠٠,٠٠٠ دولار

المطلوب

حساب نسبة الإنجاز ومبالغ الإيرادات والتكاليف والأرباح التي سيتم الإعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ١١.

الحل

(أ) تكاليف العقد المتكبدة حتى تاريخه

تكلفة عمال الموقع	١,٠٠٠,٠٠٠ دولار
تكلفة المواد	٣,٠٠٠,٠٠٠ دولار
استهلاك المصانع والمعدات الخاصة	٥٠٠,٠٠٠ دولار
	٤,٥٠٠,٠٠٠ دولار

ملاحظة: لا يسمح معيار المحاسبة الدولي ١١ باعتبار "تكاليف التسويق والبيع" على أنها تكاليف عقد.

(ب) تكلفة الإنجاز = ٥,٥٠٠,٠٠٠ دولار

(ج) نسبة الإنجاز = ٤,٥٠٠,٠٠٠ / (٤,٥٠٠,٠٠٠ + ٥,٥٠٠,٠٠٠)

= ٤,٥٠٠,٠٠٠ / ١٠,٠٠٠,٠٠٠

= ٤٥٪

(د) الإيرادات والتكاليف والأرباح التي سيتم الإعتراف بها في السنة الأولى:

الإيرادات	=	١٢,٠٠٠,٠٠٠ X ٠/٤٥ = ٥,٤٠٠,٠٠٠ دولار
التكاليف	=	١٠,٠٠٠,٠٠٠ X ٠/٤٥ = ٤,٥٠٠,٠٠٠ دولار
الأرباح	=	٩٠٠,٠٠٠ دولار

٥/٩ في جميع الحالات، لا بد من توخي الحذر في تقدير النسبة المنجزة من أجل استثناء التكاليف المتعلقة *بالنشاط المستقبلي*، مثل المواد المسلمة للموقع. ويتم الإعتراف بهذه التكاليف على أنها أصل، شريطة أن يكون من المحتمل استردادها. وتمثل هذه التكاليف المبالغ التي يتم تكبدها نيابة عن العميل وهي بالتالي مبالغ مستحقة من العميل. وتصنف هذه التكاليف عادة على أنها "أعمال عقد قيد التنفيذ".

حالة عملية
من أجل الاستفادة من الخصومات على مشتريات الكميات الكبيرة من المواد الإنشائية، مثل الفولاذ أو الاسمنت، يشتري المقاولون أحياناً كميات ضخمة من تلك البنود ويختزنونها في موقع معين يكون فيه عقد إنشاء ضخم قيد التنفيذ. وتكون تكاليف هذه المواد هي تكاليف مستقبلية لأن الهدف منها ليس الإستهلاك المباشر في الموقع المخزنة فيه. كما أن هذه التكاليف مؤهلة للمعاملة الموضحة أعلاه في حالة التكاليف المستقبلية. وفي نهاية السنة، ربما يكون هناك حاجة لتقديرها من أجل الإبلاغ عنها في الميزانية العمومية على أنها "أعمال عقد قيد التنفيذ".

٦/٩ ينبغي الأخذ بالحسبان أن جدول إعداد الفواتير، وحتى تحقيق الفواتير المؤقتة لعمليات التسليم التي تتم مقدما، لا ينبغي أن يكون له علاقة بمستوى الإيرادات التي ينبغي الاعتراف بها في بيان الدخل. وينبغي كذلك استثناء الفواتير المستلمة من المتعاقدين من الباطن والدفعات المقدمة لهم قبل العمل الذي يتم إنجازه فعليا.

٧/٩ من الطرق الأكثر موثوقية هي المصادقة المستقلة أو الدراسة حول قيمة العمل المنجز كما في تاريخ الميزانية العمومية وبعد ذلك التأكد من أن التكاليف المتعلقة بذلك العمل قد تم الاعتراف بها كاملة.

١٠. الإفصاحات

١/١٠ ينبغي على المنشأة الإفصاح عما يلي:

(١) مبلغ إيرادات العقد المعترف بها كإيرادات في الفترة

(٢) الطرق المستخدمة لتحديد إيرادات العقد المعترف بها في الفترة

(٣) الطرق المستخدمة لتحديد مرحلة انجاز العقود قيد التنفيذ في تاريخ الميزانية العمومية

(٤) بالنسبة للعقود قيد التنفيذ في تاريخ الميزانية العمومية:

(أ) المبلغ الإجمالي للتكاليف المتكبدة والأرباح المعترف بها، مطروحاً منها الخسائر المعترف بها حتى تاريخه

(ب) الدفعات المقدمة المقبوضة

(ج) الحجوزات

(٥) المبلغ الإجمالي المستحق من العملاء مقابل أعمال العقد كأصل

(٦) المبلغ الإجمالي المستحق للعملاء مقابل أعمال العقد كالتزام

٢/١٠ إن المبلغ الإجمالي المستحق من العملاء مقابل أعمال العقد هو صافي مبلغ التكاليف المتكبدة زائد الأرباح المعترف بها، مطروحا منه مجموع الخسائر المعترف بها والمستخلصات حسب سير العمل للعقود قيد التنفيذ والتي تتجاوز فيها التكاليف المتكبدة زائد الأرباح المعترف بها مطروحا منها الخسائر المعترف بها المستخلصات حسب سير العمل.

٣/١٠ إن المبلغ الإجمالي المستحق للعملاء مقابل أعمال العقد هو صافي مبلغ التكاليف المتكبدة زائد الأرباح المعترف بها، مطروح منه مجموع الخسائر المعترف بها والمستخلصات حسب سير العمل للعقود قيد التنفيذ والتي تتجاوز فيها المستخلصات حسب سير العمل التكاليف المتكبدة زائد الأرباح المعترف بها مطروحا منها الخسائر المعترف بها.

حالة دراسية ٤

الحقائق

في السنة الأولى، تم دعوة شركة "سلو بيلد" إلى تقديم عطاء لإنشاء مبنى سكني مع مجمع تجاري متصل به وساحة عامة وحديقة وملاعب للأطفال. وكان المطلوب من العطاءات إعطاء تفاصيل عن تكاليف كل عنصر على حدة، ولكن كان من الواضح أن مقاولا واحدا هو الذي سيفوز بالعقد كاملا بسبب الجوانب المتداخلة للتطوير.

وخلال السنة الأولى، سافرت إدارة شركة "سلو بيلد" إلى الولايات المتحدة لزيارة ثلاثة مصممين محتملين من أجل الحصول على اقتراحات تصميم مبدئية والتي سيتم اختيار واحد منها. وبلغت تكلفة الزيارة ٢٠,٠٠٠ دولار. وفي وقت لاحق من السنة الأولى، وبعد اختيار مصمم معين، عادت شركة "سلو بيلد" إلى الولايات المتحدة لتوضيح تفاصيل التصميم وطلبت إنشاء نموذج قياسي لعرض العطاء إلى العميل النهائي. وبلغت تكلفة الزيارة الثانية ١٥,٠٠٠ دولار.

وخلال السنة الثانية، ولكن قبل اعتماد البيانات المالية لإصدارها؛ تم إبلاغ شركة "سلو بيلد" بأنها قد حصلت على العقد. لكن لم يتم التوقيع على العقد إلا بعد إصدار البيانات المالية للسنة الأولى.

وبلغ إجمالي سعر العقد ١٦ مليون دولار، مؤلفا من ٩ مليون دولار للمبنى السكني و ٥ مليون للمجمع التجاري و ٢ مليون للساحة العامة والحديقة وملاعب الأطفال. ويتم تقديم دفعة مقدمة عن تعبئة الموارد بقيمة مليون دولار في بداية العقد، ومليون دولار مستحقة الدفع في نهاية السنة الثانية و ٥ مليون دولار في نهاية السنة الثالثة و ٨ مليون دولار في نهاية السنة الرابعة، وفي تلك المرحلة يكون التطوير قد أُنجز ويتم الإحتفاظ بمبلغ مليون دولار كنوع من الحجوزات لمدة سنة واحدة.

قدرت شركة "سلو بيلد" مبدئيا التكلفة الإجمالية للمشروع بمبلغ ١٢ مليون دولار، والتي سيخصص منها ٧ مليون دولار للمبنى السكني و ٤ مليون للمجمع التجاري ومليون دولار للساحة العامة والحديقة وملاعب الأطفال. وتشمل هذه التكلفة مليون دولار لمعدات المصنع التي يتم شراؤها خصيصا للمشروع والتي لا يمكن استخدامها لاحقا. وتبلغ القيمة المتبقية المقدرة لهذه المعدات في نهاية العقد ١٠٠ ألف دولار. وتشمل التكلفة الإجمالية كذلك ٣٠ شهرا من الإستهلاك على الآلات والمعدات العامة المملوكة أصلا لشركة "سلو بيلد" بمبلغ ٥٠ ألف دولار شهريا. وبلغت تكلفة أجور المحاسبين في الموقع المشمولة في التقدير ٥ آلاف دولار شهريا. ويتلخص دورهم في المحافظة على بطاقات الدوام الخاصة بالعمال والتسجيل عليها واستلام وإصدار المواد.

وفيما يلي التكاليف المتكبدة في نهاية كل سنة:

	السنة ٢	*السنة ٣*	*السنة ٤*	*المجموع*
المبنى السكني	١,٠٠٠,٠٠٠	٣,٠٠٠,٠٠٠	٣,٠٠٠,٠٠٠	٧,٠٠٠,٠٠٠
المجمع التجاري	٥٠٠,٠٠٠	١,٨٠٠,٠٠٠	١,٧٠٠,٠٠٠	٤,٠٠٠,٠٠٠
الساحة العامة والحديقة وملاعب الأطفال	—	٢٠٠,٠٠٠	٨٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠
المجموع	١,٥٠٠,٠٠٠	٥,٠٠٠,٠٠٠	٥,٥٠٠,٠٠٠	١٢,٠٠٠,٠٠٠

وتشمل التكاليف في نهاية السنة الثانية ما قيمته ٢٥٠,٠٠٠ دولار من المواد المسلمة إلى الموقع للاستخدام خلال السنة الثالثة.

وفي السنة الثالثة تم دفع مبلغ ٢٠٠,٠٠٠ دولار المخصصة للساحة العامة والحديقة وملاعب الأطفال مقدما إلى المتعاقدين من الباطن الذين سيعملون في السنة الرابعة.

خلال السنة الثالثة، وبسبب نشوب حريق في المنطقة المجاورة، طوقت الشرطة المنطقة بالكامل لمدة شهر بينما تم إجراء التحقيقات. وخلال هذه الوقت بقيت الآلات والمعدات عاطلة في الموقع. ولكن العمل استمر في ورشة وساحة شركة "سلو بيلد".

وخلال السنة الثالثة، طلب العميل اختلافا في العقد بقيمة مليون دولار وتكلفة بقيمة ٧٥٠,٠٠٠ دولار. لكن لم يصادق العميل على الإختلاف إلاّ بعد اعتماد البيانات المالية لشركة "سلو بيلد" للإصدار عن السنة الثالثة. وتكبدت شركة "سلو بيلد" تكاليف إضافية عن الإختلاف للسنة الثالثة.

المطلوب

تقديم بيان الدخل الخاص بشركة "سلو بيلد" والمبالغ التي ينبغي عرضها في الميزانية العمومية لكل سنة من السنوات ١ و٢ و٣ و ٤.

الحل

بيان الدخل

	السنة ١	*السنة ٢*	*السنة ٣*	*السنة ٤*
	دولار	دولار	دولار	دولار
إيرادات العقد	١٥	١,٢٥٠	٨,٢٦٦	٧,٤٦٩
تكاليف العقد	(٣٥)	(١,٢٥٠)	٦,٢٥٠	٥,١٠٠
إجمالي الأرباح / (الخسائر)	٢٠	—	٢,٠١٦	٢,٣٦٩

وفيما يلي نسبة الإنجاز بناء على النسبة المشمولة في التكاليف التي يتم تكبدها في نهاية كل سنة مقابل إجمالي التكاليف المقدرة:

	الملاحظة	*السنة ١*	*السنة ٢*	*السنة ٣*	*السنة ٤*	*المجموع*
		دولار	دولار	دولار	دولار	دولار
التكاليف المقدرة	(أ)		١,٥٠٠	٥,٥٠٠	٥,٠٠٠	١٢,٠٠٠
تكاليف ما قبل العقد	(ب)	١٥				١٥
المواد في الموقع	(ج)		(٢٥٠)	٢٥٠		—
استهلاك معدات المصنع العاطلة	(د)			(٥٠)		(٥٠)
تكاليف الإختلاف	(ه)			٧٥٠		٧٥٠
الدفعة المقدمة إلى المتعاقدين من الباطن	(و)			(٢٠٠)	٢٠٠	
القيمة المتبقية لمعدات المصنع					(١٠٠)	(١٠٠)
مجموع التكاليف		١٥	١,٢٥٠	٦,٢٥٠	٥,١٠٠	١٢,٦١٥
نسبة الإنجاز		١٢٥/٠	٦٢/١٠	٥٧/٥٩	٠٠/١٠٠	
المذكرة		١٥/١١,٩١٥	١,٢٦٥/١١,٩١٥	٧,٥١٥/١٢,٦١٥		

السنة ١:

الملاحظة (أ): أوضح العميل أنه بالرغم من طلب عطاءات منفصلة لكل جزء من التطوير، فإن مقاولاً واحداً سيحصل على العقد وأن جوانب التطوير معتمدة على بعضها البعض بشكل كبير. تبعا لذلك، ينبغي معاملة العقد كوحدة واحدة وبدون تجزئة.

الملاحظة (ب): يمكن بشكل معقول تحديد الرحلة الثانية للمصممين على أنه تم تكبدها بشكل محدد لضمان العقد. وكان من المرجح أن تحصل شركة "سلو بيلد" على العقد، كما تم إبلاغها بذلك، رغم أنه لم يتم ضمان العقد إلا بعد اعتماد البيانات المالية للإصدار عن السنة الأولى. وعليه، يمكن شمل مبلغ ١٥ ألف دولار في تكلفة العقد. وكانت تكلفة الرحلة المبدئية بقيمة ٢٠,٠٠٠ دولار أكثر استكشافية في طبيعتها لذلك لا يمكن شملها. وحيث أنه يمكن لشركة "سلو بيلد" توقع استرداد تكاليف الرحلة الثانية، لكن حيث أن العقد ليس متقدما جدا بما فيه الكفاية لتوقع النتيجة بشكل معقول (٠,١٢٥٪ منجز)، فلا تستحق أية أرباح. ويمكن استحقاق إيرادات بقيمة ١٥ ألف دولار في السنة الأولى، ويتم قيد إجمالي مصاريف الرحلة في بيان الدخل.

تعتمد نسبة الإنجاز على تكلفة العقد البالغة ١٢ مليون دولار مطروحا منها القيمة المتبقية المتوقعة لمعدات المصنع المشتراة خصيصاً للعقد.

السنة ٢:

الملاحظة (ج): في نهاية السنة الثانية، تم فقط تسليم المواد إلى الموقع. لذلك، يتم استثنائها من حساب نسبة الإنجاز. ولكن ومن وجهة نظر الإدارة، لا يزال العقد غير منجز بشكل كافي للإعتراف بالأرباح، ولكن بالإمكان على نحو معقول افتراض استرداد التكاليف وتكون الإيرادات مستحقة بما يتساوى مع التكلفة.

تعتمد نسبة الإنجاز على تكلفة العقد البالغة ١٢ مليون دولار مطروحا منها القيمة المتبقية المتوقعة لمعدات المصنع المشتراة خصيصاً للعقد.

السنة ٣:

الملاحظة (ج): إن المواد المسلمة إلى الموقع في السنة الثانية تم استخدامها في السنة الثالثة ويتم شملها في تكاليف العقد.

الملاحظة (د): يتم اقتطاع الإستهلاك على معدات المصنع العاطلة لشهر واحد حيث لم يكن التأخير جزءاً من نشاط الإنشاء.

الملاحظة (هـ): يتم شمل تكاليف الإختلاف حيث يتم تكبد التكاليف. ولكن حيث أنه لم يتم المصادقة على الإختلاف من قبل العميل إلا بعد اعتماد البيانات المالية للإصدار عن السنة الثالثة، لا يزال يتم تطبيق نسبة الإنجاز على السعر الأولي للعقد وهو ١٢ مليون دولار. ومن وجهة نظر الإدارة، فإن العقد متقدم جدا بما فيه الكفاية لاعتبار النتيجة النهائية مؤكدة بشكل معقول، وبالتالي يتم الاعتراف بنسبة ٥٩,٥٧٪ (٧,١٤٨,٠٠٠ دولار) من سعر العقد كإيرادات. وعليه، يتم الاعتراف بمبلغ ٧,١٤٨,٠٠٠ دولار مطروحا منه الإيرادات التراكمة للسنة الثانية بقيمة ١,٢٦٥,٠٠٠ دولار أو ٥,٨٨٣,٠٠٠ دولار في السنة الثالثة.

الملاحظة (و): يتم اقتطاع الدفعة المقدمة المدفوعة للمتعاقد من الباطن من التكلفة، حيث أنها دفعة مقدمة مقابل أعمال سيتم تنفيذها في السنة الرابعة.

تعتمد نسبة الإنجاز على تكلفة العقد البالغة ١٢ مليون دولار مطروحاً منها القيمة المتبقية المتوقعة لمعدات المصنع المشتراة خصيصاً للعقد مضافاً إليها تكلفة الاختلاف. وينطبق هذا على قيمة العقد الأولي البالغة ١٦ مليون دولار، حيث لا يتم المصادقة على الاختلاف.

السنة الرابعة:

يكون العقد في السنة الرابعة منجزاً، وتُنقل إيرادات العقد كاملة بقيمة ١٧ مليون دولار (بما في ذلك الإختلاف المصادق عليه)، مطروحاً منها الإيرادات المعترف بها في السنوات الأولى، إلى بيان الدخل.

وإجمالاً، بلغت إيرادات العقد ١٧ مليون دولار في حين بلغت تكاليف العقد ١٢,٦١٥ مليون دولار بأرباح بلغت ٤,٣٨٥,٠٠٠ مليون دولار (٢,٠١٦,٠٠٠ دولار + ٢,٣٦٩,٠٠٠ دولار). وتنشأ الخسارة في السنة الأولى فقط بسبب رحلة العمل المبدئية والتي لا تعتبر من تكاليف العقد.

الميزانية العمومية

	السنة ١	السنة ٢	السنة ٣	السنة ٤
المستخلصات حسب سير العمل التراكمية		٢,٠٠٠,٠٠٠	٧,٠٠٠,٠٠٠	١٦,٠٠٠,٠٠٠
الإختلاف				١,٠٠٠,٠٠٠
إجمالي الفواتير التراكمية		٢,٠٠٠,٠٠٠	٧,٠٠٠,٠٠٠	١٧,٠٠٠,٠٠٠
الإيرادات التراكمية المعترف بها	١٥,٠٠٠	١,٢٦٥,٠٠٠	٩,٥٣١,٠٠٠	١٧,٠٠٠,٠٠٠
مفصح عنها كمستحقة من العملاء	١٥,٠٠٠		٢,٥٣١,٠٠٠	
مفصح عنها كمستحقة للعملاء		٧٣٥,٠٠٠		
مفصح عنه كمدينين (حجز)				١,٠٠٠,٠٠٠

	السنة ١	السنة ٢	السنة ٣	السنة ٤
العقد قيد التنفيذ				
التكاليف المتكبدة	١٥,٠٠٠	١,٢٦٥,٠٠٠	٧,٥١٥,٠٠٠	لا ينطبق
الأرباح المعترف بها	--	--	٢,٠١٦,٠٠٠	لا ينطبق

أسئلة اختيار متعدد

١. تكبدت شركة "ليزي بيلدرز" تكاليف العقد التالية في السنة الأولى فيما يخص عقد بسعر ثابت لمدة سنتين قيمته ٤ مليون دولار لإنشاء جسر:

- تكلفة المواد = ٢ مليون دولار
- تكاليف العقد الأخرى (بما في ذلك تكاليف عمال الموقع) = ١ مليون دولار
- تكلفة الإنجاز = ٢ مليون دولار

ما هو مقدار الربح أو الخسارة الذي ينبغي أن تعترف به شركة "ليزي بيلدرز" في السنة الأولى من عقد الإنشاءات الذي مدته ٣ سنوات؟

(أ) خسارة بقيمة ٠,٥ مليون موزعة على سنتين.
(ب) خسارة بقيمة ١,٠ مليون (يتم قيدها كمصروف مباشرة).
(ج) ليس هناك خسارة أو ربح في السنة الأولى ويتم تأجيلها إلى السنة الثانية.
(د) بما أن ٦٠٪ هي نسبة الإنجاز، ينبغي الإعتراف بنسبة ٦٠٪ من الخسارة (أي ٠,٦ مليون).

الإجابة: (ب)

٢. تنشأ شركة "بريليانت" ناطحة سحاب في قلب المدينة وقد وقعت عقدا بسعر ثابت لمدة سنتين قيمته ٢١ مليون دولار مع السلطات المحلية. وقد تكبدت التكاليف التالية المتعلقة بالعقد مع حلول نهاية السنة الأولى:

- تكلفة المواد = ٥ مليون دولار
- تكلفة العمال = ٢ مليون دولار
- تكاليف الإنشاءات غير المباشرة = ٢ مليون دولار
- تكاليف التسويق = ٠,٥ مليون دولار
- استهلاك الآلات والمعدات العاطلة = ٠,٥ مليون دولار

وفي نهاية السنة الأولى، قدرت تكلفة انجاز العقد بمبلغ ٩ مليون دولار. ما هو مقدار الربح أو الخسارة الذي ينبغي أن تعترف به شركة "بريليانت" في نهاية السنة الأولى؟

(أ) ١,٥ مليون (١٨/٩ x ٣)
(ب) ١ مليون (١٨/٩ x ٢)
(ج) ١,٠٥ مليون (١٩/١٠x٢)
(د) ١,٢٨ مليون (١٨,٥/٩,٥ x ٢,٥)

الإجابة (أ)

٣. أبرمت شركة "ميديوكري" عقدا مربحا جدا بسعر ثابت لإنشاء مبنى مرتفع خلال فترة ٣ سنوات. وتتكبد الشركة التكاليف التالية المتعلقة بالعقد خلال السنة الأولى:

- تكلفة المواد = ٢,٥ مليون دولار
- تكلفة عمال الموقع = ٢ مليون دولار
- التكاليف الإدارية المتفق عليها حسب العقد ليتم سدادها من قبل العميل = ١ مليون دولار
- استهلاك المعدات المستخدمة للإنشاءات = ٠,٥ مليون دولار
- تكاليف التسويق لبيع الشقق عند تجهيزها = ١ مليون دولار

مجموع التكلفة المقدرة للمشروع = ١٨ مليون دولار.
تكون نسبة انجاز هذا العقد في نهاية السنة هي؟

(أ) ٥٠٪ (١٨/٦)
(ب) ٢٧٪ (١٦,٥/٤,٥)
(ج) ٢٥٪ (١٨/٤,٥)
(د) ٣٩٪ (١٨/٧)

الإجابة (أ)

٤. إحدى شركات الإنشاءات هي في منتصف عقد إنشاء مدته سنتين عندما تلقت إشعارا من العميل يمدد فيه مدة العقد سنة أخرى ويطلب من شركة الإنشاءات زيادة إنتاجها بالتناسب مع عدد سنوات العقد الجديد إلى فترة العقد القديم. وهذا مسموح في الإعتراف بالإيرادات الإضافية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١١ إذا:

(أ) توصلت المفاوضات إلى مرحلة متقدمة ومن المرجح قبول العميل بالمطالبة.
(ب) كان العقد متقدما بما في الكفاية ومن المرجح أن يتم تجاوز معايير الأداء المحددة أو تلبيتها.
(ج) كان من المرجح مصادقة العميل على الإختلاف وعلى مبلغ الإيرادات الناتج عنه، وكان بالإمكان قياس مبلغ الإيرادات بشكل موثوق.
(د) كان من المرجح مصادقة العميل على الإختلاف وعلى مبلغ الإيرادات الناتج عنه، سواء كان بالإمكان قياس مبلغ الإيرادات بشكل موثوق أم لا.

الإجابة (ج)

٥. وقعت شركة إنشاءات عقدا لبناء مسرح خلال فترة سنتين، ووقعت مع هذا العقد أيضا عقد صيانة لمدة ٥ سنوات. ويتم التفاوض على العقدين معا على أنهما عقد واحد وهما مترابطان بشكل وثيق مع بعضهما البعض. ينبغي التعامل مع العقدين بأي من الطرق التالية:

(أ) دمج العقدين ومعاملتهما على أنهما عقد واحد.
(ب) تجزئة العقدين واعتبارهما عقدين منفصلين.
(ج) الإعتراف بالعقدين بموجب طريقة المقاولة المنتهية.
(د) معاملتهما بطريقة مختلفة — عقد البناء بموجب طريقة المقاولة المنتهية وعقد الصيانة بموجب طريقة نسبة الإنجاز.

الإجابة (أ)

٩ ضرائب الدخل (معيار المحاسبة الدولي ١٢)

١. الخلفية والمقدمة

١/١ **ينطبق المعيار على محاسبة ضرائب الدخل**

يستخدم معيار المحاسبة الدولي ١٢ طريقة الإلتزام ويتبنى منهج الميزانية العمومية. وبدلا من محاسبة فروقات التوقيت بين المحاسبة والتبعات الضريبية للإيرادات والمصاريف، فإنه يحاسب الفروقات المؤقتة بين المحاسبة والأسس الضريبية للأصول والإلتزامات. ويتبنى معيار المحاسبة منهج الميزانية العمومية كاملة البنود لمحاسبة الضرائب.

٢/١ من المفترض أن استرداد كافة الأصول وتسوية كافة الإلتزامات له تبعات ضريبية ويمكن تقدير هذه التبعات بموثوقية ولا يمكن تجنبها.

٣/١ إن السبب الرئيسي وراء ضرورة ورود نص بالضريبة المؤجلة هو أن معايير الاعتراف في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تختلف عن تلك المبينة عادة في قانون الضرائب. لذلك سيكون هناك دخل ونفقات في البيانات المالية لن يكون مسموحا بها للأغراض الضريبية في العديد من المناطق.

٤/١ يتم الاعتراف بالإلتزام الضريبي المؤجل أو الأصل الضريبي المؤجل للتبعات الضريبية المستقبلية الخاصة بمعاملات سابقة. وهناك بعض الإستثناءات من هذه القاعدة العامة.

٢. تعريف المصطلحات الرئيسية

الأساس الضريبي: القيمة التي يفترضها المعيار لكل أصل أو إلتزام للأغراض الضريبية.

الفروقات المؤقتة: هي الفروقات بين المبلغ المسجل لأصل وإلتزام والأساس الضريبي له.

١/٢ هناك اعتقاد بأن المنشأة ستسوي إلتزاماتها وتسترد أصولها في النهاية مع مرور الوقت وفي تلك المرحلة تتخذ التبعات الضريبية شكلاً محدداً. على سبيل المثال، إذا كان لآلة معينة قيمة مسجلة في البيانات المالية مقدارها ٥ مليون دولار وقيمتها الضريبية ٢ مليون دولار، فإن هناك فرقاً مؤقتاً خاضع للضريبة بقيمة ٣ مليون دولار.

٢/٢ يكون الأساس الضريبي لإلتزام معين هو عادة مبلغه المسجل مطروحا منه المبالغ التي يمكن اقتطاعها للضريبة في المستقبل. ويكون الأساس الضريبي لأصل معين هو المبلغ الذي يمكن اقتطاعه لغايات ضريبية مقابل الأرباح المتولدة عن الأصل.

٣/٢ يحدد المعيار نوعين من الفروقات المؤقتة: *الفرق المؤقت الخاضع للضريبة والفرق المؤقت القابل للإقتطاع.*

٤/٢ يؤدي الفرق المؤقت الخاضع للضريبة إلى دفع الضريبة عند تسوية المبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام.

٥/٢ وبكلمات أبسط، يعني هذا أن الإلتزام الضريبي المؤجل سينشأ عندما تكون القيمة المسجلة للأصل أكبر من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للإلتزام أقل من أساسه الضريبي.

٦/٢ الفروقات المؤقتة القابلة للإقتطاع هي الفروقات التي ينتج عنها مبالغ قابلة للإقتطاع في تحديد الربح أو الخسارة الخاضعة للضريبة في الفترات المستقبلية عند استرداد أو تسوية القيمة المسجلة للأصل أو الإلتزام. وعندما تكون القيمة المسجلة للإلتزام أكبر من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للأصل أقل من أساسه الضريبي، فإنه يمكن أن ينشأ أصل ضريبي مؤجل.

٧/٢ ويعني هذا، مثلا، أنه عند دفع إلتزام مستحق في الفترات المستقبلية، يمكن أن يصبح جزء من هذه الدفعة أو كلها مسموح بها للأغراض الضريبية.

حالة دراسية ١

الحقائق

لدى إحدى المنشآت الأصول والإلتزامات التالية المسجلة في ميزانيتها العمومية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٥:

	القيمة المسجلة مليون دولار
الممتلكات	١٠
المصانع و المعدات	٥
المخزون	٤
الذمم المدينة التجارية	٣
الذمم الدائنة التجارية	٦
النقد	٢

إن قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات للأغراض الضريبية هي ٧ مليون دولار و ٤ مليون دولار على التوالي. وقد حددت المنشأة مخصصاً لتقادم المخزون بقيمة ٢ مليون دولار، وهو غير مسموح به للأغراض الضريبية إلى أن يتم بيع المخزون. إضافة إلى ذلك، تم فرض تكلفة انخفاض القيمة مقابل الذمم المدينة التجارية بقيمة مليون دولار. ولا ترتبط هذه التكلفة بأي ذمم مدينة تجارية محددة ولكن ترتبط بتقييم المنشأة لقابلية تحصيل المبلغ الإجمالية. ولن يُسمح بهذه التكلفة في السنة الحالية للأغراض الضريبية لكن سيُسمح بها في المستقبل. وضريبة الدخل المدفوعة هي بنسبة ٣٠٪.

المطلوب

حساب مخصص الضريبة المؤجلة في ٣١ ديسمبر ٢٠X٥.

الحل

	القيمة المسجلة مليون دولار	الأساس الضريبي مليون دولار	الفرق المؤقت مليون دولار
الممتلكات	١٠	٧	٣
المصانع و المعدات	٥	٤	١
المخزون	٤	٦	(٢)
الذمم المدينة التجارية	٣	٤	(١)
الذمم الدائنة التجارية	٦	٦	–
النقد	٢	٢	–
			١

ستكون قيمة مخصص الضريبة المؤجلة ١ مليون دولار X ٣٠٪، أو ٣٠٠ ألف دولار.

ولأن المخصص مقابل المخزون وتكلفة انخفاض القيمة غير مسموح بهما حالياً، سيكون الأساس الضريبي أعلى من القيمة المسجلة بالمبالغ المحددة.

٨/٢ من المفترض أن يكون لكل أصل أو إلتزام أساساً ضريبياً معيناً. ويكون هذا الأساس الضريبي عادة هو المبلغ الذي يسمح به للأغراض الضريبية.

٩/٢ يمكن أن تكون بعض بنود الدخل والنفقات غير خاضعة للضريبة أو للإقتطاع الضريبي، ولن تدخل أبداً في حساب الربح الخاضع للضريبة. وتسمى هذه البنود أحياناً بالفروقات الدائمة.

١٠/٢ وبشكل عام، يكون الأساس الضريبي لهذه البنود هو نفس مبلغها المسجل؛ أي أنه سينشأ فرق مؤقت.

١١/٢ على سبيل المثال، إذا كان لدى المنشأة في ميزانيتها العمومية فائدة مستحقة القبض بقيمة ٢ مليون دولار وهي غير مستحقة الدفع، فإن أساسها الضريبي هو نفس قيمتها المسجلة، أو ٢ مليون دولار. وليس هناك فرق مؤقت في هذه الحالة. لذلك، لن تنشأ أي ضريبة مؤجلة.

حالة دراسية ٢

الحقائق

قامت منشأة معينة بشراء مصانع ومعدات بقيمة واحد مليون دولار في ١ يناير ٢٠X٤. يتم استهلاك الأصل بنسبة ٢٥٪ في السنة على أساس القسط الثابت، وتسمح تشريعات الضريبة المحلية للإدارة باستهلاك الأصل بنسبة ٣٠٪ في السنة للأغراض الضريبية.

المطلوب

حساب أي إلتزام ضريبي مؤجل يمكن أن ينشأ على المصانع والمعدات في ٣١ ديسمبر ٢٠X٤.

الحل

١٥ ألف دولار (٣٠٪ من الفرق المؤقت بقيمة ٥٠ ألف دولار). وتبلغ القيمة المسجلة للمصانع والمعدات ٧٥٠ ألف دولار وستكون قيمة تخفيض الضريبية هي ٧٠٠ ألف دولار، كما سينتج عنه فرق مؤقت خاضع للضريبة بقيمة ٥٠ ألف دولار.

٣. الإلتزامات والأصول الضريبية المتداولة

١/٣ يعالج المعيار أيضا الإلتزامات الضريبية المتداولة والأصول الضريبية المتداولة.

٢/٣ ينبغي أن تعترف المنشأة بإلتزام معين في الميزانية العمومية فيما يتعلق بمصروفاتها الضريبية الجارية للسنة الحالية والسنوات السابقة إلى الحد الذي لم يُدفع بعد.

٤. محاسبة الضريبة المؤجلة

١/٠/٤ لمحاسبة الضريبة المؤجلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢، ينبغي أولاً إعداد ميزانية عمومية تظهر كافة الأصول والإلتزامات في الميزانية العمومية المحاسبية وأساسها الضريبي.

٢/٠/٤ ينبغي أيضا إظهار أية بنود أخرى لم يكن قد تم الإعتراف بها كأصول أو إلتزامات في الميزانية العمومية المحاسبية لكن يمكن أن يكون لها أساس ضريبي. من ثم يتم أخذ الفرق بين هذه القيم والقيم المحاسبية وحساب الضريبة المؤجلة على أساس هذه الفروقات.

٣/٠/٤ تنشأ معظم الفروقات الخاضعة للضريبة بسبب الفروقات في توقيت الاعتراف بالمعاملة للأغراض المحاسبية والضريبية.

الأمثلة

(أ) *الاستهلاك المتراكم الذي يختلف عن الاستهلاك الضريبي المتراكم*

(ب) *نفقات الموظفين المعترف بها عند تكبدها للأغراض المحاسبية وعند دفعها للأغراض الضريبية*

(ج) *تكاليف البحث والتطوير، التي يمكن قيدها كمصروف في فترة واحدة للأغراض المحاسبية لكن يُسمح بها للأغراض الضريبية في الفترات اللاحقة*

٤/٠/٤ عندما يتم تقييم الأصول والإلتزامات عادة بالقيمة العادلة للأغراض المحاسبية، فإنه لا يوجد مقياس مكافئ للأغراض الضريبية. على سبيل المثال، يمكن إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بالقيمة العادلة، لكن قد لا يجري أي تعديل على القيمة الضريبية لهذه الزيادة أو الإنخفاض. وعلى نحو مشابه، يمكن إعادة تقييم الأصول والإلتزامات في عملية شراء لمؤسسة عمل، ولكن مرة أخرى قد لا يجري أي تعديل على القيمة للأغراض الضريبية.

١/٤ ملخص محاسبة الضريبة المؤجلة

تتألف عملية محاسبة الضريبة المؤجلة مما يلي:

(١) تحديد الأساس الضريبي للأصول والإلتزامات في الميزانية العمومية.

(٢) مقارنة المبالغ المسجلة في الميزانية العمومية مع الأساس الضريبي. وستؤثر عادة أي فروقات على حساب الضريبة المؤجلة.

(٣) تحديد الفروقات المؤقتة التي لم يتم الإعتراف بها بسبب الاستثناءات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٢.

(٤) تطبيق المعدلات الضريبية على الفروقات المؤقتة.

(٥) تحديد الحركة بين أرصدة الضرائب المؤجلة في أول المدة وآخر المدة.

(٦) تحديد ما إذا كانت معادلة الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة بين الشركات المختلفة مقبولة في البيانات المالية الموحدة.

(٧) الاعتراف بصافي التغير في الضريبة المؤجلة.

حالة دراسية ٣

الحقائق

قامت منشأة ما بإعادة تقييم ممتلكاتها واعترفت بالزيادة في إعادة التقييم في بياناتها المالية. وبلغت القيمة المسجلة للممتلكات ٨ مليون دولار وكان المبلغ الذي تم إعادة تقييمه هو ١٠ مليون دولار. وكان الأساس الضريبي للممتلكات هو ٦ مليون دولار. وفي هذا البلد، يبلغ معدل الضريبة المطبق على الأرباح ما نسبته ٣٥٪ في حين يبلغ معدل الضريبة المطبق على الأرباح من بيع الممتلكات ما نسبته ٣٠٪. فإذا حصلت إعادة التقييم نهاية السنة الخاصة بالمنشأة في ٣١ ديسمبر ٢٠X٤، قم بحساب الإلتزام الضريبي المؤجل على الممتلكات ابتداءً من ذلك التاريخ.

الحل

١,٢ مليون دولار. وتبلغ القيمة المسجلة بعد إعادة التقييم ١٠ مليون دولار، والأساس الضريبي هو ٦ مليون دولار، ومعدل الضريبة المطبق على بيع المتلكات هو ٣٠٪، وبالتالي فإن الإجابة هي ١٠ مليون دولار مطروحاً منها ٦ مليون دولار مضروبة في ٣٠٪، أو ١,٢ مليون دولار.

حالة دراسية ٤

الحقائق

أنفقت منشأة ما ٦٠٠ ألف دولار في تطوير منتج جديد. وتلبي التكاليف تعريف الأصل غير الملموس بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ وقد تم الإعتراف بها في الميزانية العمومية. وتسمح التشريعات الضريبية المحلية باقتطاع هذه التكاليف للأغراض الضريبية عند تكبدها. ولذلك، تم الإعتراف بها على أنها مصاريف للأغراض الضريبية. وفي نهاية السنة، يُعتبر الأصل غير الملموس أنه قد انخفضت قيمته بمبلغ ٥٠ ألف دولار.

المطلوب

حساب الأساس الضريبي للأصل غير الملموس في نهاية السنة المحاسبية.

الحل

صفر. لأن السلطات الضريبية قد سمحت أصلا باقتطاع تكاليف الأصل غير الملموس للأغراض الضريبية.

٥. البيانات المالية الموحدة

١/٥ يمكن أن تنشأ الفروقات المؤقتة أيضا بسبب التعديلات على التوحيد.

٢/٥ يتم عادة تحديد الأساس الضريبي لبند ما من خلال القيمة في حسابات المنشأة، أي حسابات الشركة التابعة على سبيل المثال.

٣/٥ يتم تحديد الضريبة المؤجلة على أساس البيانات المالية الموحدة وليس حسابات المنشأة المفردة.

٤/٥ لذلك يمكن أن تكون القيمة المسجلة لبند ما في الحسابات الموحدة مختلفة عن القيمة المسجلة في حسابات المنشأة المفردة، مما يؤدي بالتالي إلى نشوء فرق مؤقت.

٥/٥ ومن الأمثلة على ذلك تعديل التوحيد المطلوب لإلغاء الأرباح والخسائر غير المتحققة من نقل المخزون بين المجموعات. وسيؤدي مثل هذا التعديل إلى نشوء فرق مؤقت، والذي سينعكس عند بيع المخزون خارج المجموعة.

٦/٥ لا يعالج معيار المحاسبة الدولي ١٢ تحديدا كيفية قياس الأرباح والخسائر ضمن المجموعة للأغراض الضريبية. وهو ينص على أنه ينبغي الأخذ في الحسبان الطريقة المتوقعة لاسترداد أو تسوية الضريبة.

حالة دراسية ٥

الحقائق

باعت إحدى الشركات التابعة سلع كلفتها ١٠ مليون دولار إلى شركتها الأم مقابل ١١ مليون دولار، ولا تزال جميع هذه السلع محتفظ بها في المخزون في نهاية السنة. على افتراض معدل ضريبة بنسبة ٣٠٪.

المطلوب

شرح المدلولات الضمنية للضريبة المؤجلة.

الحل

سيكون من اللازم إلغاء الربح غير المتحقق بقيمة مليون دولار من بيان الدخل الموحد ومن الميزانية العمومية الموحدة في مخزون المجموعة. ويعتبر بيع المخزون هو حدث خاضع للضريبة ويسبب تغيرا في الأساس الضريبي للمخزون. وسيكون المبلغ المسجل في البيانات المالية الموحدة للمخزون هو ١٠ مليون دولار، ولكن الأساس الضريبي هو ١١ مليون دولار. ويؤدي هذا إلى نشوء أصل ضريبي مؤجل بقيمة مليون دولار بمعدل ضريبي ٣٠٪، وهو ما يساوي ٣٠٠ ألف دولار (على افتراض أن الشركة الأم والشركة التابعة تقعان في نفس المنطقة الضريبية).

حالة دراسية ٦

الحقائق

اشترت منشأة ما شركة تابعة بتاريخ ١ يناير X٤ ٢٠. ونشأت شهرة بقيمة ٢ مليون دولار من شراء هذه الشركة التابعة. ولدى الشركة التابعة فروقات مؤقتة قابلة للإقتطاع بقيمة مليون دولار ومن المرجح أن تتوفر الأرباح المستقبلية الخاضعة للضريبة لمعادلة هذه الفروقات المؤقتة القابلة للإقتطاع. والمعدل الضريبي خلال X٤ ٢٠هو ٣٠٪. ولم يُؤخذ في الحسبان الفرق المؤقت القابل للإقتطاع عند حساب الشهرة.

المطلوب

ما هو مبلغ الشهرة الذي ينبغي الاعتراف به في الميزانية العمومية الموحدة للشركة الأم؟

الحل

١،٧ مليون دولار. ينبغي الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل قيمته مليون دولار X ٣٠٪، أو ٣٠٠ ألف دولار لأنه قد تم التصريح بأن الأرباح المستقبلية الخاضعة للضريبة ستكون متاحة للمعادلة. لذلك فإنه في وقت الشراء يوجد أصل ضريبي مؤجل إضافي لم يُؤخذ بعد بعين الاعتبار. وستكون نتيجة هذا انخفاض الشهرة من ٢ مليون دولار إلى ١،٧ مليون دولار.

٦. الفروقات المؤقتة غير المعترف بها للضريبة المؤجلة

١/٦ هناك بعض الفروقات المؤقتة التي لا يتم الإعتراف بها لأغراض الضريبة المؤجلة، وتنشأ هذه الفروقات مما يلي:

(أ) الشهرة

(ب) الاعتراف الأولي بأصول والتزامات معينة

(ج) الإستثمارات عند تطبيق شروط معينة

٢/٦ ولا يسمح معيار المحاسبة الدولي بوجود إلتزام ضريبي مؤجل للشهرة عند الاعتراف الأولي أو عندما لا يُسمح بأي تخفيض في قيمة الشهرة للأغراض الضريبية. ولأن الشهرة هي المبلغ المتبقي بعد الإعتراف بالأصول والإلتزامات بالقيمة العادلة، فإن الاعتراف بإلتزام ضريبي مؤجل فيما يتعلق بالشهرة سيزيد ببساطة من قيمة الشهرة، لذلك لا يُسمح بالاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل في هذا الشأن. ويمكن الإعتراف بالإلتزامات الضريبية المؤجلة للشهرة طالما أنها لا تنشأ من الإعتراف الأولي.

حالة دراسية ٧

الحقائق

اشترت إحدى المنشآت شركة تابعة، وتبلغ الشهرة الناشئة عن المعاملة ما قيمته ٢٠ مليون دولار. ولا يُسمح بالشهرة للأغراض الضريبية في منطقة ولاية المنشأة. والمعدل الضريبي للمنشأة هو ٣٠٪ والشركة التابعة مملوكة بنسبة ٦٠٪.

المطلوب

حساب الإلتزام الضريبي المؤجل المتعلق بالشهرة وتوضيح ما إذا سينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة إذا كانت الشهرة مسموحا بها للأغراض الضريبية على أساس مطفئ.

الحل

صفر. لا ينبغي الإعتراف بإلتزام ضريبي مؤجل لأي فرق مؤقت خاضع للضريبة ينشأ عند الاعتراف الأولي بالشهرة. وعندما تكون الشهرة قابلة للإقتطاع للأغراض الضريبية على أساس مطفئ، سينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة في السنوات المقبلة يكون هو الفرق بين القيمة المسجلة في حسابات المنشأة والأساس الضريبي.

٣/٦ يكون الفرق المؤقت الثاني غير المعترف به هو عند الإعتراف الأولي بأصول والتزامات معينة غير قابلة للإقتطاع بالكامل أو خاضعة للأغراض الضريبية. على سبيل المثال، إذا كانت تكلفة الأصل غير قابلة للإقتطاع للأغراض الضريبية عندئذ يكون أساسه الضريبي صفراً.

٤/٦ وبشكل عام، يؤدي هذا إلى نشوء فرق مؤقت خاضع للضريبة. إلا أن المعيار لا يسمح للمنشأة بالإعتراف بأي ضريبة مؤجلة تحدث نتيجة هذا الإعتراف الأولي. لذلك لا يتم الإعتراف بأي أصل أو إلتزام ضريبي مؤجل عندما تختلف القيمة المسجلة للبند عند الإعتراف الأولي عن أساسه الضريبي الأولي. وتعتبر المنحة الحكومية غير الخاضعة للضريبة المرتبطة بشراء أصل ما مثالاً على ذلك. ولكن ينبغي ملاحظة انه إذا حصل الاعتراف الأولي عند اندماج الأعمال، أو إذا نشأ ربح أو خسارة محاسبية أو خاضعة للضريبة، عندئذ ينبغي الاعتراف بالضريبة المؤجلة.

حالة دراسية ٨

الحقائق

تشتري إحدى المنشآت مصانع ومعدات بقيمة ٢ مليون دولار. ولا يوجد في نطاق الإختصاص الضريبي تخفيضات ضريبية متوفرة لاستهلاك هذا الأصل؛ كما لا يُؤخذ في الإعتبار أية أرباح أو خسائر من التصرف للأغراض الضريبية. وتستهلك المنشأة الأصل بنسبة ٢٥٪ سنوياً. وتبلغ الضريبة ما نسبته ٣٠٪.

المطلوب

توضيح وضع الضريبة المؤجلة للمصانع والمعدات عند الإعتراف الأولي وعند نهاية السنة الأولى بعد الإعتراف الأولي.

الحل

تكون قيمة الأساس الضريبي للأصل صفراً عند الاعتراف الأولي، ويؤدي هذا عادة إلى نشوء إلتزام ضريبي مؤجل بقيمة ٢ مليون دولار بنسبة ٣٠٪، أو ٦٠٠ ألف دولار. وهذا يعني نشوء مصروف ضريبي مباشر قبل استخدام الأصل. ويحظر معيار المحاسبة الدولي ١٢ الإعتراف بهذا المصروف. ويمكن تصنيف هذا على أنه فرق دائم.

في تاريخ الحسابات الأولى، يكون قد تم استهلاك الأصل، مثلاً، بنسبة ٢٥٪ من قيمة ٢ مليون دولار، أو ٥٠٠ ألف دولار. وحيث أن الأساس الضريبي يساوي صفراً، فإن هذا يؤدي عادة إلى وجود إلتزام ضريبي مؤجل بقيمة ١,٥ مليون دولار بنسبة ٣٠٪، أو ٤٥٠ ألف دولار. ولكن هذا الإلتزام قد نشأ من الإعتراف الأولي بالأصل وبالتالي فهو غير منصوص عليه.

٥/٦ يرتبط أحد الفروقات المؤقتة الأخرى غير المعترف به بالإستثمارات في الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة. وينبغي عادة الإعتراف بالأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة على هذه الاستثمارات. وستكون هذه الفروقات المؤقتة عادة نتيجة لأرباح هذه المنشآت غير الموزعة. ولكن عندما يكون بإمكان الشركة الأم أو المستثمر التحكم في توقيت عكس الفرق المؤقت الخاضع للضريبة ويكون من المحتمل أن لا ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور، عندئذ لا ينبغي الاعتراف بالإلتزام الضريبي المؤجل. ويكون هذا هو الحال عندما تكون الشركة الأم قادرة على التحكم في توقيت وإمكانية توزيع الأرباح المحتجزة للشركة التابعة.

٦/٦ وعلى نحو مشابه، لا ينبغي الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل إذا كان من المتوقع استمرار الفرق المؤقت إلى المستقبل المنظور وليس هناك أرباح خاضعة للضريبة متوفرة يمكن معادلة الفرق المؤقت مقابلها.

٧/٦ في حال المشروع المشترك أو الشركة الزميلة، يتم عادة الإعتراف بالإلتزام الضريبي المؤجل، لان المستثمر عادة لا يستطيع التحكم بسياسة توزيعات الأرباح. ولكن إذا كان هناك اتفاق بين الأطراف بعدم توزيع الأرباح، عندئذ لا يرد نص بالإلتزام الضريبي المؤجل.

٧. الأصول الضريبية المؤجلة

١/٧ تؤدي الفروقات المؤقتة القابلة للإقتطاع إلى نشوء أصول ضريبية مؤجلة. ومن الأمثلة على ذلك الخسائر الضريبية المرحلة أو الفروقات المؤقتة الناشئة على المخصصات غير المسموح بها للضريبة حتى وقت مستقبلي.

٢/٧ يمكن الاعتراف بهذه الأصول الضريبية المؤجلة إذا كان من المرجح أن الأصل سيتحقق.

٣/٧ يعتمد تحقيق الأصل على ما إذا سيكون هناك أرباح كافية خاضعة للضريبة متوفرة في المستقبل.

٤/٧ يمكن أن تنشأ أرباح كافية خاضعة للضريبة من ثلاث مصادر مختلفة:

(١) يمكن أن تنشأ من الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة القائمة. وبشكل أساسي، ينبغي أن تنعكس هذه الفروقات في نفس الفترة المحاسبية التي يحدث فيها القيد العاكس للفرق المؤقت القابل للإقتطاع أو في الفترة التي يُتوقع فيها استخدام الخسارة الضريبية.

(٢) إذا لم يكن هناك فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة كافية، يمكن للمنشأة الإعتراف بالأصل الضريبي المؤجل إذا ما شعرت بأن هناك أرباح مستقبلية خاضعة للضريبة، بإستثناء تلك الناشئة من الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة. وينبغي أن ترتبط هذه الأرباح بنفس المنشأة والسلطة الخاضعتين للضريبة.

(٣) قد يكون بإمكان المنشأة أن تثبت أنها قادرة على إيجاد فرص تخطيط ضريبية يمكن بواسطتها استخدام الفروقات المؤقتة

القابلة للإقتطاع. وينبغي أن يكون لدى الإدارة، عند دراسة فرص التخطيط الضريبية، القدرة والاستطاعة على تطبيقها.

٥/٧ وعلى نحو مماثل، تستطيع المنشأة الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل ناشئ من خسائر ضريبية أو مبالغ دائنة غير مستخدمة إذا كان من المرجح توفر أرباح مستقبلية خاضعة للضريبة يمكن معادلة هذه البنود مقابلها. إلا أن وجود خسائر ضريبية جارية هو على الأرجح دليل على أن الأرباح المستقبلية الخاضعة للضريبة لن تكون متوفرة.

٦/٧ يجب أن يكون الدليل الداعم لاقتراح توفر أرباح مستقبلية خاضعة للضريبة ملائماً وموثوقاً. على سبيل المثال، قد يوفر وجود عقود مبيعات موقعة وسجل جيد من الأرباح مثل هذا الدليل. وينبغي أيضا الأخذ في الإعتبار الفترة التي يمكن خلالها ترحيل الخسائر الضريبية بموجب اللوائح الضريبية.

حالة عملية
أفصحت "ايزوتيس أس ايه"، وهي منشأة سويسرية، في بياناتها المالية حتى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ بأنه يتوفر لديها ٩٢ مليون يورو من الخسائر الضريبية. ويرتبط ما قيمته ٤٩ مليون يورو من ذلك المبلغ بالشركات الهولندية و ٤٣ مليون يورو بالشركات السويسرية. ويمكن ترحيل الخسائر الهولندية لمدة غير محددة، أما الخسائر السويسرية فهي متوفرة لسبع سنوات فقط. وتشعر المنشأة أنه من غير المرجح استخدام كافة الخسائر وبالتالي فإنها لا تعترف بأصل ضريبي مؤجل.

٧/٧ عندما لا تكون المنشأة قادرة على الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل لعدم وجود الأدلة الكافية فيما يتعلق بالربح المستقبلي الخاضع للضريبة، ينبغي عليها مراجعة الوضع في كل تاريخ ميزانية عمومية لاحق لترى ما إذا كان بالإمكان الاعتراف بكافة أو بعض الأصول غير المعترف بها.

٨. معدلات الضريبة

١/٨ إن معدلات الضريبة التي ينبغي استخدامها لحساب الضريبة المؤجلة هي تلك المعدلات التي يتوقع أن تُطبق في الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يتم فيها تسوية الإلتزام. وأفضل تقدير لهذا المعدل الضريبي هو المعدل الذي تم تشريعه أو تم تشريعه بشكل جوهري في تاريخ الميزانية العمومية.

٢/٨ يتعين أن يكون معدل الضريبة الذي ينبغي استخدامه هو المعدل الذي تم تطبيقه على الضريبة المعينة التي تم فرضها. على سبيل المثال، إذا كان سيتم فرض الضريبة على ربح أصل محدد، فإن معدل الضريبة المتعلق بتلك الأنواع من الأرباح ينبغي أن يُستخدم من أجل حساب مبلغ الضريبة المؤجلة.

٩. الخصم

١/٩ لا ينبغي خصم الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة. والسبب وراء ذلك عموماً هو صعوبة التنبؤ الدقيق بتوقيت عكس كل فرق مؤقت.

حالة دراسية ٩

الحقائق

تعمل منشأة معينة في منطقة ولاية حيث يبلغ معدل الضريبة ما نسبته ٣٠٪ للأرباح المحتجزة و ٤٠٪ للأرباح الموزعة. وأعلنت الإدارة عن توزيعات أرباح بقيمة ١٠ مليون دولار، تستحق الدفع بعد نهاية السنة. ولم يتم الإعتراف بالتزام ما في البيانات المالية في نهاية السنة. وكانت أرباح المنشأة الخاضعة للضريبة قبل الضريبة قد بلغت ١٠٠ مليون دولار.

المطلوب

حساب مصروف ضريبة الدخل الحالية للمنشأة عن السنة الحالية.

الحل

٣٠ مليون دولار (٣٠٪ من ١٠٠ مليون دولار). إذ يتعين أن يكون معدل الضريبة الذي ينبغي تطبيقه هو ذلك المعدل المتعلق بالأرباح المحتجزة.

١٠. الإعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة

١/١٠ ينبغي الاعتراف بكلا الضريبة الحالية والمؤجلة على أنهما دخل أو مصروف وينبغي شملهما في صافي ربح أو خسارة الفترة.

٢/١٠ ولكن إلى الحد الذي تنشأ فيه الضريبة من معاملة أو حدث يتم الإعتراف به مباشرة في حقوق الملكية، فإن الضريبة المتعلقة بهذه البنود المقيدة أو المحمّلة بالدائن على حساب حقوق الملكية ينبغي أيضاً قيدها أو تحميلها بالدائن مباشرة على حساب

حقوق الملكية. على سبيل المثال، يمكن أن يؤدي التغير في المبلغ المسجل للممتلكات بسبب إعادة التقييم إلى تبعات ضريبية سيتم تحميلها بالدائن أو قيدها على حساب حقوق الملكية.

٣/١٠ ينبغي الاعتراف بأي ضريبة تنشأ عن اندماج الأعمال على أنها أصل أو إلتزام قابل للتحديد في تاريخ الشراء.

٤/١٠ ينبغي معادلة الأصول الضريبية الحالية والإلتزامات الضريبية الحالية في الميزانية العمومية فقط إذا كان للمشروع حق قانوني ونية لتسويتها على أساس الصافي ويتم فرضها من قبل نفس السلطة الضريبية.

٥/١٠ ينبغي عرض المصروف الضريبي المتعلق بربح أو خسارة الفترة في متن بيان الدخل، وينبغي أيضاً الإفصاح عن العناصر الرئيسية للمصروف.

حالة عملية
تفصح "روكوود انترناشونال ايه/أس"، وهي منشأة دنمركية، في بياناتها المالية حتى ٣١ ديسمبر ٢٠٠١، ضمن الأصول الضريبية المؤجلة، عن حدوث مقاصة بقيمة ٦٣ مليون كرونا دنمركية، وحدوث مقاصة بقيمة ٣٧ مليون كرونا دنمركية ضمن الإلتزامات الضريبية المؤجلة. ويشتمل معيار المحاسبة الدولي ١٢ على شروط معينة فيما يخص الحالات التي يمكن أن تحدث فيها مقاصة للأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة.

١١. توزيعات الأرباح

١/٠/١١ هناك تبعات ضريبية معينة لتوزيعات الأرباح. وفي بعض البلدان، تكون ضرائب الدخل مستحقة الدفع بمعدلات مختلفة إذا تم دفع جزء من صافي الربح كتوزيعات أرباح.

٢/٠/١١ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٢ الإفصاح عن التبعات الضريبية المحتملة لدفع توزيعات الأرباح.

١/١١ أثر معاملات الدفع على أساس الأسهم

في بعض المناطق، يُمنح الإعفاء الضريبي على معاملات الدفع على أساس الأسهم. ويمكن أن ينشأ فرق مؤقت قابل للإقتطاع بين المبلغ المسجل الذي سيكون صفراً وأساسه الضريبي الذي سيكون عبارة عن الإعفاء الضريبي في الفترات المستقبلية. وعليه يمكن الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل.

حالة دراسية ١٠

الحقائق

اعترفت إحدى الشركات الأم في بياناتها المالية بذمم مدينة لتوزيعات أرباح بقيمة ٥٠٠ ألف دولار من شركة تابعة مملوكة بنسبة ٨٠٪. ولا تخضع توزيعات الأرباح للضريبة في البلد الذي تعمل فيه المنشأة.

المطلوب

حساب الفرق المؤقت الناشئ من الإعتراف بالذمم المدينة لتوزيعات الأرباح في حسابات الشركة الأم.

الحل

صفر. إذ ليس هناك فرق مؤقت ناشئ فيما يخص توزيعات الأرباح حيث أن المبلغ المسجل بقيمة ٥٠٠ ألف دولار هو نفسه الأساس الضريبي.

١٢. الإفصاح: العناصر الرئيسية

يوجد فيما يخص الإفصاح متطلبات واسعة جداً، من الأمثلة عليها:

(أ) يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٢ توضيح العلاقة بين المصروف الضريبي والربح المحاسبي.

(ب) ينبغي الإفصاح عن الأساس الذي تم بناء عليه حساب معدل الضريبة إلى جانب توضيح لأي تغيرات في معدل الضريبة المعمول به.

(ج) ينبغي الإفصاح عن الضريبة الكلية الحالية والمؤجلة التي ترتبط بالبنود المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية.

(د) ينبغي الإفصاح عن المبلغ الإجمالي للفروقات المؤقتة المرتبطة بالشركات التي لم يتم الإعتراف بشأنها بإلتزامات ضريبية مؤجلة.

(هـ) ينبغي تحليل صافي الأرصدة الضريبية المؤجلة للفترات الحالية والسابقة حسب أنواع الفرق المؤقت وأنواع الخسائر الضريبية غير المستخدمة والتخفيضات الضريبية غير المستخدمة.

ويحدد معيار المحاسبة الدولي ١٢ العديد من متطلبات الإفصاح الأخرى.

حالة دراسية ١١

الحقائق

الميزانية العمومية في ١ يناير ٢٠X٤

المبادئ المحاسبية المحلية المقبولة عموماً

	مليون دولار
الممتلكات والمصانع والمعدات	٧,٠٠٠
الشهرة	٣,٠٠٠
الأصول غير الملموسة	٢,٠٠٠
الأصول المالية	٦,٠٠٠
مجموع الأصول غير المتداولة	١٨,٠٠٠
الذمم المدينة التجارية والذمم المدينة الأخرى	٧,٠٠٠
الذمم المدينة الأخرى	١,٦٠٠
النقد والنقد المعادل	٧٠٠
مجموع الأصول المتداولة	٩,٣٠٠
مجموع الأصول	٢٧,٣٠٠
رأس المال الصادر	٦,٠٠٠
احتياطي إعادة التقييم	١,٥٠٠
الأرباح المحتجزة	٦,١٣٠
مجموع حقوق الملكية	١٣,٦٣٠
قروض بفائدة	٨,٠٠٠
الذمم الدائنة التجارية والذمم الدائنة الأخرى	٤,٠٠٠
منافع الموظفين	١,٠٠٠
الإلتزام الضريبي الحالي	٧٠
الإلتزام الضريبي المؤجل	٦٠٠
مجموع الإلتزامات	١٣,٦٧٠
مجموع حقوق الملكية والإلتزامات	٢٧,٣٠٠

(أ) إن الأسس الضريبية للأصول والإلتزامات أعلاه هي نفس مبالغها المسجلة باستثناء ما يلي:

	الأساس الضريبي مليون دولار
الممتلكات والمصانع والمعدات	١,٤٠٠
الذمم المدينة التجارية	٧,٥٠٠
قروض بفائدة	٨,٥٠٠
الأصول المالية	٧,٠٠٠

- الأصول غير الملموسة هي تكاليف التطوير المسموح بها للأغراض الضريبية عند تكبد التكلفة. وتم تكبد التكاليف في ٢٠X٢.
- تشمل الذمم الدائنة التجارية والذمم الدائنة الأخرى استحقاقا للتعويض ينبغي دفعه للموظفين. ويُسمح به للضريبة عند تقديم الدفعة ويبلغ ما قيمته ٢٠٠ مليون دولار.

(ب) خلال ٢٠X٣، تم إعادة تقييم أحد المباني. وفي ١ يناير ٢٠X٤، كان هناك ١٥٠٠ مليون دولار متبقية في احتياطي إعادة التقييم فيما يخص هذا المبنى.

(ج) ينبغي عمل التعديلات التالية على البيانات المالية بهدف الإمتثال للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ *"تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى"*، في ١ يناير ٢٠X٤:

- تكون الأصول غير الملموسة البالغ قيمتها ٤٠٠ مليون دولار غير مؤهلة للإعتراف بها بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١.
- يتم تصنيف جميع الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وقيمتها العادلة تساوي ٦,٥٠٠ مليون دولار، والتي ستُشمل في حسابات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.
- سيتم الإعتراف بإلتزام معاش التقاعد وقيمته ٥٠ مليون دولار بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ والذي لم يتم الاعتراف به بموجب المبادئ المحاسبية المحلية المقبولة عموماً. والأساس الضريبي للإلتزام يساوي صفراً.

(د) من المرجح أن تكون المنشأة مربحة جدا في المستقبل.

المطلوب

حساب مخصص الضريبة المؤجلة في ١ يناير ٢٠X٤، مبينا مبلغ التعديل المطلوب على مخصص الضريبة المؤجلة وأي مبالغ سيتم قيدها على حساب احتياطي إعادة التقييم. (افترض معدل ضريبة بنسبة ٣٠٪).

الحل

	المبادئ المحاسبية المحلية المقبولة عموما مليون دولار	التعديل مليون دولار	الأساس الضريبي مليون دولار	الفروقات المؤقتة مليون دولار
الممتلكات والمصانع والمعدات	٧,٠٠٠		١,٤٠٠	٥,٦٠٠
الشهرة	٣,٠٠٠		غير محدد	—
الأصول غير الملموسة	٢,٠٠٠	(٤٠٠)	٠	١,٦٠٠
الأصول المالية	٦,٠٠٠	٥٠٠	٧,٠٠٠	(٥٠٠)
مجموع الأصول غير المتداولة	١٨,٠٠٠	١٠٠	٨,٤٠٠	
الذمم المدينة التجارية والذمم المدينة الأخرى	٧,٠٠٠		٧,٥٠٠	(٥٠٠)
الذمم المدينة الأخرى	١,٦٠٠		١,٦٠٠	—
النقد والنقد المعادل	٧٠٠		٧٠٠	—
مجموع الأصول المتداولة	٩,٣٠٠		٩,٨٠٠	
مجموع الأصول	٢٧,٣٠٠	١٠٠	١٨,٢٠٠	٦,٢٠٠
قروض بفائدة	٨,٠٠٠		٨,٥٠٠	٥٠٠
الذمم الدائنة التجارية والذمم الدائنة الأخرى	٤,٠٠٠		٣,٨٠٠	(٢٠٠)
منافع الموظفين	١,٠٠٠	٥٠	١,٠٠٠	(٥٠)
الإلتزام الضريبي الحالي	٧٠		٧٠	—
الإلتزام الضريبي المؤجل	٦٠٠		٦٠٠	—
مجموع الإلتزامات	١٣,٦٧٠	٥٠	١٣,٩٧٠	٢٥٠
رأس المال الصادر	٦,٠٠٠			—
احتياطي إعادة التقييم	١,٥٠٠	(٥٠)		
الأرباح المحتجزة	٦,١٣٠	(٤٠٠) ٥٠٠		
مجموع حقوق الملكية	١٣,٦٣٠	٥٠		٦,٤٥٠

حالة دراسية ١٢

الحقائق

شركة "ايست" هي عبارة عن منشأة خاصة، وقد اشترت مؤخرا شركتين تابعتين مملوكتين لها بنسبة ١٠٠٪، وهما شركتي "وست" و "نورث". وشركتي "وست" و "نورث" هما منشأتان خاصتان. ولدى شركة "ايست" خطة عمل ستقوم بناء عليها خلال سنوات قليلة بالحصول على تسجيل لأسهمها ورأس مالها في البورصة. وقد اشترت شركة "ايست" شركة "وست" في ١ يوليو ٢٠X٣. وعندما قامت بشراء شركة "وست"، كان لديها خسائر ضريبية غير مستخدمة. وفي ١ يوليو ٢٠X٣، بدا أنه سيكون لدى شركة "وست" أرباحا كافية خاضعة للضريبة في المستقبل لتحقق الأصل الضريبي المؤجل الذي أوجدته هذه الخسائر. إلا أن الأحداث اللاحقة أظهرت أن الأرباح المستقبلية الخاضعة للضريبة لن تكون كافية لتحقيق كافة الخسائر الضريبية غير المستخدمة.

وقامت شركة "وست" بفرض تكلفة عامة لانخفاض القيمة قيمتها ٤ مليون دولار مقابل إجمالي ذممها المدينة. وتحصل شركة "وست" على إعفاء ضريبي على انخفاض قيمة ذمم مدينة معينة. وبسبب الوضع الإقتصادي الحالي، تشعر شركة "وست" بأن تكاليف انخفاض القيمة ستزداد في المستقبل.

ولدى شركة "وست" استثمارات يتم تقييمها بالقيمة العادلة في الميزانية العمومية ويتم نقل أي خسارة أو ربح إلى بيان الدخل. وتصبح الخسائر أو الأرباح خاضعة للضريبة عندما تباع الإستثمارات.

قامت شركة "ايست" بشراء شركة "نورث" بتاريخ ١ يوليو ٢٠X٣ مقابل ١٠ مليون دولار، عندما كانت القيمة العادلة لصافي الأصول تساوي ٨ مليون دولار. وكان الأساس الضريبي لصافي الأصول المشتراة هو ٧ مليون دولار. ولا يُسمح بأي خسارة انخفاض قيمة على الشهرة على أنها اقتطاع في تحديد الربح الخاضع للضريبة.

وخلال السنة الحالية، باعت شركة "نورث" سلعا لشركة "ايست" بقيمة ١٠ مليون دولار. وجنت شركة "نورث" ربحا بنسبة ٢٠٪ على سعر البيع في المعاملة. ولدى شركة "ايست" ما قيمته ٥ مليون دولار من هذه السلع مسجلة في ميزانيتها العمومية في نهاية السنة الحالية.
قرر مدراء شركة "ايست" أنهم سيقومون خلال الفترة التي تمتد إلى التاريخ الذي ينون فيه إدراج أسهم المنشأة بتحقق أرباح الشركة التابعة "نورث" من خلال دفعات توزيعات الأرباح. وتكون الضريبة مستحقة الدفع على أي تسديد لتوزيعات الأرباح إلى المنشأة القابضة. وخلال السنة الحالية لم يتم إعلان أي توزيعات للأرباح أو دفعها.

وتكون الضريبة مستحقة الدفع للمنشآت المدرجة بنسبة ٤٠٪ وللمنشآت الخاصة بنسبة ٣٥٪ في تلك المنطقة.

المطلوب

إعداد مذكرة تحدد المدلولات الضمنية للضريبة المؤجلة للمعلومات أعلاه بالنسبة لمجموعة "ايست".

الحل

إن إنشاء مجموعة معينة من خلال شراء شركات تابعة خلال الفترة له أثر كبير على تكلفة الضريبة المؤجلة. وينظر إلى الضريبة المؤجلة من وجهة نظر المجموعة ككل. وقد لا يكون لدى الشركات المختلفة أرباح مستقبلية كافية خاضعة للضريبة لمعادلة أي خسائر ضريبية غير مستخدمة، ولكن في حالة المجموعة، يمكن الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل إذا كان هناك أرباح كافية خاضعة للضريبة ضمن المجموعة.

وتنشأ الفروقات بين القيم العادلة لصافي الأصول التي يُعترف بها وأسسها الضريبية. وفي حال شراء شركة "نورث"، سيتم حساب الضريبة المؤجلة على أساس الفرق بين القيمة العادلة لصافي الأصول وهي ٨ مليون دولار والأساس الضريبي بقيمة ٧ مليون دولار، ما ينتج عنه فروق مؤقتة خاضعة للضريبة بقيمة مليون دولار.

لا يُطلب تحديد أي مخصص للضريبة المؤجلة فيما يخص الفرق المؤقت الناجم من الإعتراف بالشهرة غير الضريبية القابلة للإقتطاع بقيمة ٢ مليون دولار، لكن الشهرة ستزداد بواسطة الضريبة المؤجلة الناجمة عن شراء شركة "نورث".
وتأمل شركة "ايست" بتسجيل أسهمها في البورصة في المستقبل القريب. وقد يؤثر هذا على معدل الضريبة المستخدم لحساب الضريبة المؤجلة. ويبلغ معدل الضريبة الحالي للشركات الخاصة ما نسبته ٣٥٪ وللشركات العامة ما نسبته ٤٠٪. وعليه لا بد من اتخاذ قرار حول ما إذا كانت الفروقات المؤقتة ستنعكس عند معدل ضريبي أعلى. وان كان الحال كذلك، سيتم تقديم ضريبة مؤجلة بهذا المعدل.

وفيما يخص شركة "وست"، فإن للمنشأة استثمارات مصرح عنها بالقيمة العادلة في الميزانية العمومية. وتُفرض الضريبة على الأرباح والخسائر عندما تباع الإستثمارات؛ وبالتالي سينشأ فرق مؤقت حيث أن المعاملة الضريبية تختلف عن المعاملة المحاسبية. ولا يتم تعديل الأساس الضريبي لأي فائض في الإستثمارات. وعليه، سيؤدي الفرق بين المبلغ المسجل للإستثمارات والأساس الضريبي إلى نشوء إلتزام ضريبي مؤجل. وسيتم قيد المصروف الضريبي المؤجل الناتج على حساب بيان الدخل وليس حقوق الملكية، حيث تم مسبقا نقل الفائض في الإستثمارات إلى بيان الدخل.

وفي حال انخفاض قيمة الذمم المدينة التجارية، لأن الإعفاء الضريبي متوفر فقط عند انخفاض محدد في قيمة حساب ما، ينشأ فرق مؤقت قابل للإقتطاع يمثل الفرق بني المبلغ المسجل للذمم المدينة التجارية وأساسها الضريبي، والذي سيكون في هذه الحالة صفرا. ويظهر أنه من المرجح ازدياد خسارة انخفاض القيمة في المستقبل. ولذلك فإنه من غير المرجح عكس الفرق المؤقت فعليا خلال وقت قريب. ولا يؤثر هذا على حقيقة وجوب تحديد مخصص للضريبة المؤجلة. وسينشأ أصل ضريبي مؤجل بقيمة الفرق بين الأساس الضريبي والقيمة المسجلة للذمم المدينة التجارية بمعدل الضريبة المعمول به لمجموعة شركات "ايست". ويخضع هذا للقاعدة العامة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٢ بأنه سيكون هناك أرباح كافية خاضعة للضريبة متوفرة في المستقبل يمكن مقابلها معادلة هذا الفرق المؤقت القابل للإقتطاع.

لدى شركة "ايست" خسائر ضريبية غير مستخدمة تم ترحيلها. ويمكن أن ينتج عن هذه الخسائر أصلا ضريبيا مؤجلا. ولكن ينبغي الإعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة فقط بمقدار إمكانية استردادها في المستقبل. وبالتالي، فلا بد من أن تكون الأصول الضريبية المؤجلة قابلة للتحقق. فإذا كان من المكن تحقيق الأصل الضريبي المؤجل، فإنه يمكن الإعتراف به لذلك المبلغ. وبشكل عام، يعتمد التحقيق المستقبلي للأصل الضريبي المؤجل على وجود أرباح كافية خاضعة للضريبة من النوع المناسب المتوفر في المستقبل. وعادة ما يكون النوع المناسب ربحا تشغيليا خاضعا للضريبة أو ربحا خاضعا للضريبة. وعموماً، سيتم جني أرباح ملائمة خاضعة للضريبة فقط في نفس المنشأة الخاضعة للضريبة وسيتم تقييمها من قبل نفس السلطة الضريبية كما هو الحال بالنسبة للدخل. ومن المحتمل توفر فرص تخطيط ضريبي للمجموعة حتى يمكن استخدام هذه الخسائر الضريبية غير المعفاة. وينبغي دراسة فرص التخطيط الضريبي فقط عند تحديد مدى تحقيق الأصل الضريبي المؤجل. ولا ينبغي أبدا استخدامها لتخفيض الإلتزام الضريبي المؤجل. وينبغي تخفيض أي أصل معترف به نتيجة تطبيق إستراتيجية التخطيط الضريبي من خلال تكاليف تطبيقها. وفي هذه الحالة، ينبغي الاعتراف بأي أصل ضريبي مؤجل ناجم إلى جانب التعديل المقابل على الشهرة.

ويتم إلغاء أرباح ما بين المجموعات عند التوحيد. لذلك، ينبغي أخذ قيمة المليون دولار من قيمة المخزون في الميزانية العمومية للمجموعة في نهاية السنة. لكن ولعدم إجراء تعديل مشابه للأغراض الضريبية، سينشأ فرق مؤقت بين المبلغ المسجل للمخزون في حسابات المجموعة وقيمته في الميزانية العمومية لشركة "ايست". وسيكون الأساس الضريبي للمخزون بقيمة ٥ مليون دولار وستكون القيمة المسجلة هي ٤ مليون دولار، مما يؤدي إلى نشوء فرق مؤقت بقيمة مليون دولار.

يمكن أن تنشأ الفروقات المؤقتة بين المبلغ المسجل لاستثمار الشركة الأم في إحدى الشركات التابعة وأساسه الضريبي. وينشأ هذا الفرق عادة بسبب الأرباح غير الموزعة في الشركة التابعة. ويمكن أن يختلف هذا الفرق المؤقت عن ذلك الفرق الذي ينشأ في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم، حيث تسجل الشركة الأم استثمارها بالتكلفة مطروحا منها انخفاض القيمة أو بالمبلغ الذي تم إعادة تقييمه. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٢ الاعتراف بكافة الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة

باستثمارات الشركة الأم في شركاتها التابعة، ويستثنى من ذلك عندما تكون الشركة الأم قادرة فعليا على التحكم في توقيت القيد العكسي للفرق المؤقت ويكون من المرجح عدم عكس الفرق المؤقت في المستقبل القريب. ويكون المخصص مطلوبا إذا لم تكن الشركة الأم تستطيع التحكم بتوقيت تسديد الأرباح غير الموزعة أو أنه من المرجح حدوث التسديد في المستقبل القريب.

ويظهر أن الشركة الأم، "ايست"، تسترد القيمة المسجلة لاستثمارها في شركة "نورث" من خلال دفع توزيعات الأرباح. ومن الواضح أن طريقة استرداد قيمة الإستثمار في الشركة التابعة تخضع لسيطرة الشركة الأم. ولأن دفع توزيعات الأرباح يخضع لسيطرة شركة "ايست"، فإن معيار المحاسبة الدولي ١٢ لا يقتضي الإعتراف بالتزام ضريبي مؤجل فيما يخص الأرباح غير الموزعة لشركة "نورث".

١٣. التفسيرات

١/١٣ يتناول التفسير ٢١ *"ضرائب الدخل – استرداد الأصول الذي تم إعادة تقييمها وغير القابلة للإستهلاك"* الحالة التي يتم فيها تسجيل الأصل "الأرض" غير القابل للإستهلاك بإعادة التقييم. ويعتبر المبلغ المسجل لهذا الأصل بأنه غير مسترد من خلال الإستخدام. لذلك ينص التفسير ٢١ على قياس الإلتزام أو الأصل الضريبي المؤجل الناشئ من إعادة التقييم على أساس التبعات الضريبية لبيع الأصل بدلا من الإستخدام. وقد ينتج عن هذا استخدام معدل ضريبة يرتبط بأرباح رأس المال بدلا من المعدل المطبق على الأرباح.

٢/١٣ ينص التفسير ٢٥ *"ضرائب الدخل، التغيير في الوضع الضريبي للمشروع أو لمساهميه"* على أن التغير في الوضع الضريبي لا يؤدي إلى نشوء زيادة أو نقصان في المبالغ ما قبل الضريبة المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية. لذلك، ينص التفسير ٢٥ على ضرورة شمل التبعات الضريبية الحالية والمؤجلة للتغير في الوضع الضريبي في صافي ربح أو خسارة الفترة. وإذا نتج عن معاملة أو حدث ما تحميل بالدائن أو قيد على حساب حقوق الملكية، مثلا عند إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦، فإنه يستمر الإعتراف بالتبعات الضريبية في حقوق الملكية.

أسئلة اختيار متعدد

١. باعت إحدى الشركات التابعة سلعا كلفتها ١,٢ مليون دولار إلى شركتها الأم مقابل ١,٤ مليون دولار. وتحتفظ الشركة الأم بكامل المخزون في نهاية السنة. والشركة التابعة مملوكة بنسبة ٨٠٪، وتعمل كل من الشركة الأم والشركة التابعة في اختصاصات ضريبية مختلفة. تدفع الشركة الأم ضريبة بنسبة ٣٠٪ وتدفع الشركة التابعة ضريبة بنسبة ٣٠٪. احسب أي أصل ضريبي مؤجل ينشأ من بيع المخزون من منشأة الشركة التابعة إلى الشركة الأم.

(أ) ٦٠ ألف دولار
(ب) ٢٠٠ ألف دولار
(ج) ٤٨ ألف دولار
(د) ٨٠ ألف دولار

الإجابة: (أ)

٢. أصدرت إحدى المنشآت سند قابل للتحويل في ١ يناير ٢٠X٤، يستحق بعد ٥ سنوات. ويمكن تحويل السند إلى أسهم عادية في أي وقت. وقامت المنشأة بحساب عنصري الإلتزام وحقوق الملكية في السند وهي ٣ مليون دولار لعنصر الإلتزام ومليون دولار لعنصر حقوق الملكية، أي يكون إجمالي مبلغ السند هو ٤ مليون دولار. وسعر الفائدة على السند هو ٦٪ وتسمح التشريعات الضريبية المحلية باقتطاع ضريبي للفائدة المدفوعة نقدا. احسب الإلتزام الضريبي المؤجل الناشئ على السند كما في السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٤. علما أن معدل الضريبة المحلي هو ٣٠٪:

(أ) ١,٢ مليون دولار.
(ب) ٩٠٠ ألف دولار.
(ج) ٣٠٠ ألف دولار.
(د) ٤ مليون دولار.

الإجابة: (ج) [(٤ مليون – ٣ مليون) × (٣٠٪)]

٣. تقوم إحدى المنشآت بعملية إعادة تنظيم. وبموجب الخطة، سيتم فصل جزء من أعمال المنشأة ونقله إلى منشأة منفصلة، وهي المنشأة (ع). وسيشمل هذا أيضا نقل جزء من إلتزام معاش التقاعد إلى المنشأة (ع). ولهذا السبب، سيكون لدى المنشأة (ع) فرق مؤقت قابل للاقتطاع في نهاية سنتها في ٣١ ديسمبر ٢٠X٤. ومن المتوقع أن تخسر المنشأة (ع) في السنوات الأربعة الأولى من وجودها، لكنها ستصبح بعد ذلك منشأة مربحة. وتعتمد الأرباح المستقبلية المتوقعة على تقديرات المبيعات إلى شركات ما بين المجموعات. فهل ينبغي على المنشأة (ع) الإعتراف بالفرق المؤقت الخاضع للضريبة على أنه أصل ضريبي مؤجل؟

(أ) ينبغي على المنشأة الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل.
(ب) لا ينبغي على الإدارة الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل حيث أن الأرباح المستقبلية غير مؤكدة.
(ج) ينبغي على المنشأة الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل إذا كان من الممكن التحقق من صحة الأرباح المقدرة.
(د) ينبغي على المنشأة الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل إذا تم إلغاء أرباح ما بين المجموعات من الأرباح المقدرة

الإجابة: (ب)

٤. قامت إحدى المنشآت بتقييم ممتلكاتها واعترفت بالزيادة في احتياطي إعادة التقييم في بياناتها المالية. وكانت القيمة المسجلة للممتلكات ٨ مليون دولار وكان المبلغ الذي تم إعادة تقييمه هو ١٠ مليون دولار. وبلغ الأساس الضريبي للممتلكات ٦ مليون دولار. ويبلغ معدل الضريبة المطبق على الأرباح في البلد ما نسبته ٣٥٪ كما يبلغ معدل الضريبة المطبق على الأرباح الناتجة عن بيع المتلكات ما نسبته ٣٠٪. أين سيتم الإعتراف بالإلتزام الضريبي وبأي مبلغ؟

(أ) في بيان الدخل بمبلغ ٦٠٠,٠٠٠ دولار.
(ب) في حقوق الملكية بمبلغ ١,٢ مليون دولار.
(ج) في بيان الدخل والمصاريف المعترف بها بمبلغ ١,٤ مليون دولار.
(د) في الأرباح المحتجزة بمبلغ ٧٠٠,٠٠٠ دولار.

الإجابة: (ب)

٥. تشمل الإلتزامات المتداولة لمنشأة ما الغرامات والعقوبات جراء الأضرار البيئية. ويتم تحديد الغرامات والعقوبات بمبلغ ١٠ مليون دولار. وتكون الغرامات والعقوبات غير قابلة للاقتطاع للأغراض الضريبية. فما هو الأساس الضريبي للغرامات والعقوبات؟

(أ) ١٠ مليون دولار.
(ب) ٣ مليون دولار.
(ج) ١٣ مليون دولار.
(د) صفر.

الإجابة: (أ)

١٠ تقديم التقارير حول القطاعات (معيار المحاسبة الدولي ١٤)

١. الخلفية والمقدمة

تُبرز المعلومات القطاعية مخاطر وعوائد المنشأة من خلال إظهار المركز المالي والأداء حسب كل قطاع. وتعمل منشآت عديدة في مناطق جغرافية مختلفة، ويمكن استخدام المعلومات القطاعية لفهم المخاطر المصاحبة لهذه العمليات. ويتعين على المنشآت المدرجة في سوق البورصة وتلك المنشآت قيد الإدراج إجراء إفصاح حسب القطاعات. ويمكن أن تفصح المنشآت غير المدرجة عن المعلومات القطاعية؛ ويجب أن تمتثل هذه المعلومات تماما لمعايير المحاسبة الدولية. كما ينبغي أن تقدم المنشآت معلومات قطاعية حول قطاع الأعمال والقطاع الجغرافي.

٢. تعريف المصطلحات الرئيسية

قطاع الأعمال: جزء مميز من المنشأة يقدم منتجات أو خدمات تخضع لمخاطر وعوائد تختلف عن تلك المخاطر والعوائد الخاصة بقطاعات أعمال أخرى. وفيما يلي العوامل التي يتعين على المنشأة أخذها في الاعتبار عند تحديد قطاعات الأعمال:

- طبيعة المنتجات أو الخدمات
- طبيعة عمليات الإنتاج
- أنواع أو أصناف العملاء للمنتجات أو الخدمات
- الطرق المستخدمة لوصف المنتجات أو تقديم الخدمات
- طبيعة البيئة التنظيمية حيثما كان قابلا للتطبيق

القطاع الجغرافي: جزء مميز من المنشأة يقدم منتجات أو خدمات ضمن بيئة اقتصادية معينة. وستخضع القطاعات لمخاطر وعوائد مختلفة عن تلك العاملة في بيئات اقتصادية أخرى. ويمكن تعريف القطاع فيما يتعلق بالموقع الجغرافي لعمليات المنشأة أو من خلال مواقع عملائه أو سوقه. ويحدد المعيار عوامل معينة ينبغي أخذها في الاعتبار عند تحديد القطاعات الجغرافية وهي:

- تشابه الأوضاع الاقتصادية والسياسية
- العلاقة بين العمليات في المناطق الجغرافية المختلفة
- قرب العمليات
- مخاطر خاصة مصاحبة للعمليات في منطقة معينة
- أية أنظمة رقابة على الصرف
- مخاطر العملة الأساسية

حالة عملية

تفصح شركة نستله (٢٠٠٢) عن أن صيغة إعداد التقارير الرئيسية لديها تعكس هيكلها الإداري في حين تتعلق الصيغة الثانوية بمنتجاتها. وباستثناء المنتجات الصيدلانية والمياه، التي يتم إدارتها على أساس عالمي، يتم إدارة المنتجات التجارية من خلال ثلاثة مناطق جغرافية.

٣. تحديد القطاعات التجارية والجغرافية

١/٣ يتم عادة تحديد القطاعات المستخدمة لأغراض إعداد التقارير الخارجية حسب الهيكل الإداري والتنظيمي الداخلي للمنشأة وكذلك حسب نظامها الداخلي لإعداد التقارير المالية. ويعتبر تحديد القطاعات الجغرافية أمر اجتهادي إلى حد كبير. فالقطاع الجغرافي يمكن أن يكون بلد واحد أو مجموعة اقتصادية من البلدان أو منطقة من العالم.

٢/٣ هناك افتراض عام في المعيار يفيد بأنه من الممكن تحديد مصدر مخاطر وعوائد المنشأة من خلال الطريقة التي تعد بها التقارير داخليا لإدارتها العليا. وتتلخص الفكرة في ضرورة النظر إلى إعداد التقارير حول المعلومات القطاعية من خلال وجهة نظر الإدارة، وسيرغب المستخدمون في رؤية العمل كما يراه المدير التنفيذي الرئيسي أو صانع القرار.

٣/٣ سوف تعتمد صيغة المعلومات القطاعية على المصدر الرئيسي لمخاطر وعوائد المنشأة وطبيعتها. فإذا تم تحديد مخاطرها وعوائدها بشكل رئيسي حسب المنتجات والخدمات، عندها تكون الصيغة الرئيسية لإعداد التقارير حول المعلومات القطاعية هي قطاعات الأعمال، وبالتالي سيكون الإفصاح عن المعلومات الجغرافية بمستوى أقل تفصيلا.

٤/٣ لكن إذا تم تحديد طبيعة المخاطر والعوائد بشكل رئيسي حسب المنشأة العاملة في بلدان أو مناطق مختلفة من العالم، عندها سوف ترتكز الصيغة الرئيسية على القطاعات الجغرافية، وستكون المعلومات حول خدمات ومنتجات المجموعة بمستوى أقل تفصيلاً.

٥/٣ قد لا يرتكز الهيكل التنظيمي والإداري لمنشأة ما ونظامها الداخلي لإعداد التقارير على المنتجات أو الخدمات أو جغرافية المكان. وقد تعتمد القطاعات المعدة للتقارير فيها على أساس المنتج أو جغرافية المكان. وكثيراً ما يسمى هذا النوع من الهياكل بهيكل المصفوفة. ولا يمكن أن ترتكز القطاعات على هيكل قانوني يضم منتجات أو خدمات غير مرتبطة ببعضها البعض.

٦/٣ يجب أن تلبي قطاعات الأعمال والقطاعات الجغرافية التعريفات الواردة في المعيار قبل إمكانية تبنيها لأغراض إعداد التقارير الخارجية. وإذا لم يقدم النظام الداخلي لإعداد التقارير لمنشأة ما المعلومات المناسبة لإعداد التقارير الخارجية، فقد تحتاج المنشأة إلى البحث عن مستوى أقل من إعداد التقارير الداخلية من أجل تحديد القطاعات الملائمة.

٧/٣ كذلك إذا اعتمد النظام الداخلي لإعداد التقارير على خطوط أو وحدات أعمال مختلفة وعديدة، ربما يكون من المجدي جمع المعلومات لتكون أكثر إفادة. وإذا تم جمع قطاعات مختلفة، يجب أن تكون ذات أداء مالي طويل الأجل مشابه وذات خصائص مشابهة كما هي معرفة في معايير المحاسبة الدولية. من الممكن أن لا تلبي العديد من القطاعات الداخلية لإعداد التقارير معايير الإفصاح، وإذا كان الأمر كذلك، فقد يكون من الممكن جمع هذه القطاعات لتلبية المعايير.

٨/٣ لا يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٤ ولكن يشجع إعداد تقارير منفصلة حول الأنشطة المدمجة عامودياً.

حالة عملية

تصرح أغرانا أي جي، وهي منشأة نمساوية، في بياناتها المالية بأن أعمالها متجانسة، لذا فإن تقديم التقارير حول القطاعات حسب فئة العمل هو أمر غير ضروري. وتنشر المنشأة تصنيفا جغرافيا، وتفصل معلوماتها القطاعية عبر مناطق مختلفة، العديد منها أقل من نسبة ١٠٪.

٤. القطاعات المشمولة في التقارير المالية

١/٤ القطاع المشمول في التقارير المالية هو عبارة عن قطاع تُستمد فيه الإيرادات من العملاء الخارجيين ويتم تلبية أحد المعايير الثلاث التالية:

- يكون إيراد المبيعات الداخلية والخارجية هو ١٠٪ أو أكثر من إجمالي إيرادات جميع القطاعات.
- تكون نتيجة القطاع هي ١٠٪ أو أكثر من مجموع نتائج كافة القطاعات في الربح أو الخسارة، أيهما القيمة المطلقة الأكبر.
- تكون أصولها ١٠٪ أو أكثر من مجموع أصول كافة القطاعات.

٢/٤ إذا كان إيراد القطاع هو من مصادر داخلية بشكل رئيسي، فانه لا يُصنف كقطاع مشمول في التقارير المالية. وبالإمكان إعداد تقرير عن قطاع ما حتى لو لم يلبي اختبارات النسبة هذه لأن أداء كل قطاع يعتمد على عوامل تختلف بشكل كبير عن العوامل الأخرى للأعمال داخل المنشأة.

٣/٤ ينبغي الإفصاح عن قطاعات إضافية إذا كان مجموع الإيرادات الخارجية المنسوب إلى القطاعات التي تعد التقارير يشكل ما يقل عن ٧٥٪ من مجموع الإيرادات الموحدة أو إيرادات الشركة. ويعتبر هذا الإفصاح أمراً ضرورياً حتى لو لم تلبي هذه القطاعات الإضافية أي من معايير نسبة ١٠٪. وتعتبر القطاعات مشمولة في التقارير المالية إلى أن يتم التوصل إلى هذه النسبة.

٤/٤ إن أية قطاعات لم يتم بشأنها إعداد تقارير منفصلة أو لم يتم جمعها ينبغي شملها ضمن المعلومات القطاعية لإعداد التقارير وينبغي الإبلاغ عنها على أنها بنود مطابقة غير موزعة. وإذا لبى قطاع معين معايير نسبة ١٠٪ في الفترة السابقة وليس في الفترة الحالية، فإنه ينبغي إعداد تقرير منفصل بشأنه إذا وجدت الإدارة بأن القطاع ذو أهمية مستمرة.

حالة دراسية ١

لدى شركة "روزندايل"، وهي شركة محدودة عامة، قطاعا أعمال يظهران بشكل منفصل في بياناتها المالية. والقطاعان هما "قطاع الآلات" و"قطاع الاستثمار والتأمين". أوردت الشركة في حساباتها الإدارية نتائج لأربعة أقسام مختلفة. والأقسام الأربعة هي تأجير الآلات ومبيعات الآلات والاستثمارات والتأمين. وفيما يلي نتائج القطاعات والأقسام:

معلومات القطاع في ٣١ مايو ٢٠X٤: روزندايل

	الإيرادات خارجية مليون دولار	الإيرادات داخلية مليون دولار	نتائج القطاع (ربح/خسارة) مليون دولار	أصول القطاع مليون دولار	التزامات القطاع مليون دولار
الآلات:					
التأجير	١٨٠	٢٠	٣٢	١٩٤	٥٠
المبيعات	١١٠	١٥	(٤)	٢٤	٢٢
مبلغ الإفصاح في البيانات المالية	٢٩٠	٣٥	٢٨	٢١٨	٧٢
الاستثمار والتأمين:					
الاستثمار	١٢٠	١٣٠	٨٠	١٩٢	٦٥
التأمين	٦٠	٨	(٥٣)	١١٦	٩٥
مبلغ الإفصاح في البيانات المالية	١٨٠	١٣٨	٢٧	٣٠٨	١٦٠
المجموع	٤٧٠	١٧٣	٥٥	٥٢٦	٢٣٢

كيف ستورد روزندايل معلوماتها القطاعية بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٤ بدءا من نهاية سنتها في ٣١ مايو ٢٠X٤؟

الإجابة

يجب أن يتغير الإبلاغ عن قطاعات الأعمال في البيانات المالية. تُظهر حالياً البيانات المالية قطاعي أعمال، احدهما قائم على أساس الآلات والآخر على أساس الاستثمار والتأمين. ويتم تحليل الحسابات الإدارية إلى أربعة مجالات مختلفة: التأجير، والمبيعات، والاستثمار، والتأمين. من المفترض أن ترتكز قرارات الإدارة على المعلومات المالية الواردة في الحسابات الإدارية. لذلك، ولأغراض إعداد التقارير، ينبغي أن تبحث إدارة روزندايل عن مستوى من المعلومات الإدارية أدنى من تلك المفصح عنها حاليا. لذا يجب الإفصاح عن أربع قطاعات أعمال. ويكمن السبب الرئيسي وراء ذلك في أن المجالات المختلفة قد لا تكون بالضرورة معرضة لنفس المخاطر والشكوك، حيث سيصاحب تأجير الآلات والمبيعات مخاطر مختلفة مرتبطة بها، وسيكون للاستثمار والتأمين أيضا مخاطر مختلفة أخرى. ومن المحتمل أيضا أن يتم تنظيم قطاعي الاستثمار والتأمين وفق قوانين مختلفة ضمن المنطقة.

ينص معيار المحاسبة الدولي ١٤ على أن القطاع يكوّن مشمولاً في التقارير المالية إذا أكتسب معظم دخله من المبيعات إلى عملاء خارجيين و

(أ) كان إيراده من المبيعات إلى عملاء خارجيين وعملاء آخرين بنسبة ١٠٪ أو أكثر من مجموع الإيرادات؛ أو

(ب) كانت نتيجة القطاع في الربح أو الخسارة بنسبة ١٠٪ أو أكثر من مجموع نتائج القطاعات فيما يتعلق بإجمالي الربح أو إجمالي الخسارة للقطاعات المختلفة؛ أو

(ج) تكون أصوله بنسبة ١٠٪ أو أكثر من مجموع أصول كافة القطاعات.

في هذه الحالة، لا يجني قطاع الاستثمار معظم إيراده من المبيعات إلى عملاء خارجيين. إذ تبلغ مبيعاته الداخلية ١٣٠ مليون دولار ومبيعاته الخارجية ١٢٠ مليون دولار. إلا أن قطاع الاستثمار يجتاز جميع اختبارات ١٠٪ الأخرى. حيث يكون مجموع إيراداته أكبر من ١٠٪ من إجمالي إيرادات المجموعة، وتكون نتائج قطاعه أكبر من ١٠٪ من مجموع نتائج كافة القطاعات، وتكون أصول قطاعه أكبر من ١٠٪ من إجمالي أصول قطاع المجموعة. لكن إذا لم يتم إعداد تقرير حول هذا القطاع، فان إجمالي الإيرادات الخارجية التي يمكن نسبتها إلى القطاعات المشمولة في التقارير المالية يكون أقل من مستوى ٧٥٪ الذي وضعه معيار المحاسبة الدولي ١٤ لإعداد التقارير حول الإيرادات الموحدة حسب القطاع. ويبلغ مجموع الإيرادات المكتسبة من العملاء الخارجيين ما قيمته ٤٧٠ مليون دولار. ويساهم قطاع الاستثمار في هذا المبلغ بقيمة ١٢٠ مليون دولار. وبدون قطاع الاستثمار، يكون مجموع الإيرادات المبلغ عنها ٧٤,٤٪ من إجمالي الإيرادات من المبيعات إلى العملاء الخارجيين. وعليه، يجب الإفصاح عن قطاع إضافي هو قطاع الاستثمار.

من المحتمل أن يحدد مستوى أدنى من إعداد التقارير ضمن المنشأة قطاع أعمال آخر. على سبيل المثال، قد يكون هناك ضمن قطاع الاستثمار قطاع آخر يمكن تحديده قد يؤدي فيما بعد إلى زيادة الإيراد الخارجي إلى ما يفوق ٧٥٪. وتجتاز مبيعات الآلات اختبار الإيراد الخارجي لكنها تفشل في اختبار نسبة ١٠٪ فيما يتعلق بنتائج القطاع وأصول القطاع.

تبلغ الخسارة الإجمالية في القطاعات ٤ مليون دولار بالإضافة إلى ٥٣ مليون دولاراً، أو *٥٧ مليون دولاراً*. في حين يبلغ الربح الإجمالي ٣٢ مليون دولار بالإضافة إلى ٨٠ مليون دولاراً، أو ١١٢ مليون دولار. وتبلغ خسائر قسم المبيعات ٤ مليون دولار،

وهي قيمة تقل عن ١٠٪ لأي من تلك المبالغ. الأمر مماثل بالنسبة لأصول القطاع، حيث يبلغ مجموع أصول القطاع ما قيمته ٥٢٦ مليون دولار في حين تبلغ أصول مبيعات الآلات ما قيمتها ٢٤ مليون دولار، وبهذا تكون أقل من مستوى نسبة ١٠٪. وعليه، تفشل شركة روزندايل في كلا الحسابين في اجتياز الاختبارات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٤. إلا أنه يمكن للمنشاة الإفصاح عن قطاع أعمال بشكل منفصل حتى لو لم يكن يلبي المعايير المطلوبة طالما يتم إعداد التقارير حول المعلومات داخلياً ويكون القطاع جزءاً مميزاً في النشأة يقدم البضائع والخدمات التي تخضع لمكافآت ومخاطر مختلفة. ولذلك فإنه من المكن إعداد تقرير منفصل حول قسم مبيعات الآلات بالرغم من كونه صغيرا نسبيا ويفشل في اجتياز اختبارات النسبة المذكورة. وتجتاز جميع القطاعات الأخرى اختبارات نسبة ١٠٪.

٥. المعلومات القطاعية

١/٥ يجب أن تكون سياسات محاسبة القطاعات هي نفس السياسات المستخدمة في البيانات المالية الموحدة. كما يجب الإفصاح عن أي تغييرات في سياسات محاسبة القطاعات. وينبغي تجزئة مجموع الأصول التي تظهر في الميزانية العمومية بين القطاعات. وبالنسبة للأصول التي يتم استخدامها بشكل مشترك من قبل القطاعات، ينبغي توزيع القيمة على أساس مناسب بين القطاعات. كما ينبغي أيضاً لأي إيراد ومصروف متعلق بتلك الأصول أن يتبع للأصل في ذلك القطاع.

٢/٥ ينبغي على المنشاة الإفصاح عن نتيجة قطاعاتها، والتي هي عبارة عن الفرق بين إيراد القطاع ومصروف القطاع قبل أي تعديل لحقوق الأقلية. ويكون إيراد القطاع هو ذلك الذي يمكن نسبته مباشرة إلى القطاع وأي إيراد للمجموعة يمكن توزيعه على أساس معقول. ولا يشمل دخل الفائدة أو توزيعات الأرباح، أو الأرباح من مبيعات الاستثمارات، أو الأرباح من تسوية الديون ما لم تكن العمليات الرئيسية هي ذات طبيعة مالية.

٣/٥ ينبغي توزيع الأرباح أو الخسائر الناشئة من استثمار معين يتم محاسبته باستخدام طريقة حقوق الملكية على القطاعات وينبغي إظهارها بشكل منفصل عن إيرادات القطاع. وتعتبر معالجة مصاريف القطاع شبيهة جدا بمعالجة إيرادات القطاع. وتشمل التكاليف التي يتم تكبدها على مستوى الشركة الأم نيابة عن إحدى القطاعات والتي يمكن توزيعها مباشرة على القطاع على أساس معقول. ولا تشمل مصاريف القطاع المصاريف الإدارية العامة والمصاريف الأخرى التي تنشأ على مستوى الشركة الأم وترتبط بالمشروع ككل ما لم يكن من الممكن نسبتها إلى قطاع معين.

٤/٥ ينبغي أيضا الإفصاح عن إجمالي المبلغ المسجل لأصول القطاع. وتشمل أصول القطاع الأصول المتداولة التشغيلية، والممتلكات والمصانع والمعدات، والبنود غير الملموسة. وتتضمن الشهرة التي يمكن نسبتها مباشرة إلى القطاع.

٥/٥ إذا كانت حصة المنشأة من نتائج الشركات الزميلة مشمولة في نتيجة القطاع، يتم تضمين أيضا القيمة المسجلة لتلك الاستثمارات في أصول القطاع.

٦/٥ لا تشمل عادة أصول القطاع القروض والاستثمارات ما لم تكن عمليات القطاع ذات طبيعة مالية. وعلى نحو مماثل، لا تشمل أصول القطاع الأصول الضريبية والأصول التي تُستخدم لأغراض الشركة الأم. إنما تشمل حصة الشارك في مشروع مشترك من الأصول التي يتم محاسبتها باستخدام التوحيد التناسبي.

٧/٥ ينبغي إظهار إلتزامات القطاع منفصلة عن أصول القطاع ويجب أن تشمل جميع الإلتزامات التشغيلية باستثناء الإقتراضات وإلتزامات الإيجار ما لم تكن العمليات ذات طبيعة مالية. كما لا تشمل أيضا الإلتزامات الضريبية والإلتزامات الأخرى، مثل توزيعات الأرباح مستحقة الدفع. هذا وتشمل إلتزامات القطاع حصة الشارك في مشروع مشترك من الإلتزامات التي يتم محاسبتها باستخدام التوحيد التناسبي.

حالة عملية

تنشر شركة دانفوس أي/اس (٢٠٠٢) جدول بالمعلومات القطاعية تشمل الإيرادات والنتائج والأصول والدخل من الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة والاستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة. وفيما يلي هذه المعلومات:

قطاعات الأعمال

صافي المبيعات– داخلياً

صافي المبيعات– خارجياً

الربح التشغيلي

معلومات أخرى

الدخل من الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة -

الاستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

الأصول غير الملموسة
الممتلكات والمصانع والمعدات
الدين الذي لا يحمل فائدة
صافي الاستثمارات
صافي الاستثمار في الشهرة
الاستهلاك/ انخفاض القيمة
عدد الموظفين

٨/٥ ينبغي توزيع جميع الأصول المشمولة في الميزانية العمومية الموحدة بين القطاعات. كما ينبغي توزيع أية أصول تُستخدم بشكل مشترك فقط إذا كان الدخل والنفقات موزعين أيضا على تلك القطاعات.

٩/٥ يتم حساب إيرادات القطاع ومصاريفه وأصوله والتزاماته قبل حذف الأرصدة والعاملات ما بين المجموعات. وينبغي إظهار هذه الحذوفات في عمود منفصل ضمن صيغة إعداد التقارير حول القطاعات أو منفصلة ضمن المعلومات القطاعية.

حالة دراسية ٢

الحقائق

ترتبط هذه البيانات المالية الموحدة بمجموعة JYCE للسنة المنتهية في ٣٠ سبتمبر ٢٠X٤:

فيما يلي الميزانية العمومية لمجموعة JYCE في ٣٠ سبتمبر ٢٠X٤:

		٢٠×٤ مليون دولار
الأصول:		
الأصول غير المتداولة		
الممتلكات والمصانع والمعدات	٥٠٠	
الشهرة	١٠٠	
الاستثمار في الشركة الزميلة	٧٠	
		٦٧٠
الأصول المتداولة		١٣٠
		٨٠٠
حقوق الملكية والإلتزامات :		
حقوق الملكية المنسوبة إلى أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم		
أسهم رأس المال	٢٠٠	
الأرباح المحتجزة	٤٠٠	
		٦٠٠
حقوق الأقلية		٥٠
مجموع حقوق الملكية		٦٥٠
الإلتزامات غير المتداولة		٦٠
الإلتزامات المتداولة		٩٠
مجموع حقوق الملكية والإلتزامات		٨٠٠

بيان دخل مجموعة JYCE للسنة المنتهية في ٣٠ سبتمبر ٢٠X٤:

	٢٠×٤ مليون دولار
الإيرادات	١٨٠٠
تكلفة المبيعات	(١٢٠٠)
إجمالي الأرباح	٦٠٠
دخل آخر	٦٠
تكاليف التوزيع	(٢٠٠)
مصاريف إدارية	(١٠٠)
مصاريف أخرى	(٥٠)
تكاليف التمويل	(٦٠)
حصة أرباح الشركات الزميلة	١٠
الربح قبل الضريبة	٢٦٠
مصروف ضريبة الدخل	(٧٠)
أرباح الفترة	١٩٠
يمكن نسبتها إلى:	
أصحاب حقوق الملكية في الشركة الأم	١٧٦
حقوق الأقلية	١٤
	١٩٠

هذه المعلومات متصلة بإنتاج بالمعلومات القطاعية:

(أ) يتم تنظيم المنشأة للأغراض الإدارية إلى ثلاثة أقسام تشغيلية رئيسية: الأثاث المكتبي، والقرطاسية المكتبية، ومنتجات الحاسوب. وهناك أقسام تشغيلية أخرى أصغر.

(ب) يظهر فيما يلي إيراد المبيعات للأقسام التشغيلية الرئيسية.

	الإيرادات مليون دولار	مبيعات ما بين القطاعات ملغاة في التوحيد مليون دولار
الأثاث المكتبي	٨٠٠	٢٠٠
القرطاسية المكتبية	٥٠٠	١٥٠
منتجات الحاسوب	٤٠٠	٨٠

لا يوجد مبيعات ما بين القطاعات إلى الأقسام التشغيلية الأصغر.

(ج) يمكن توزيع الأرباح بعد الأخذ في الاعتبار الدخل الآخر وتكاليف التوزيع والمصاريف الإدارية على هذا النحو:

	النسبة المئوية للربح
الأثاث المكتبي	%٥٠
القرطاسية المكتبية	%٢٥
منتجات الحاسوب	%٢٠
الأقسام الأخرى	%٥
	%١٠٠

(د) لا يمكن توزيع المصاريف "الأخرى" وتكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل على القطاعات على أي أساس معقول.

(هـ) ابتاع قسم الأثاث المكتبي خلال السنة استثمارا في شركة زميلة. والربح الظاهر في بيان الدخل هو بعد حذف ربح ما بين القطاعات بقيمة ٢ مليون دولار.

(و) يبين الجدول التالي تصنيف أصول والتزامات القطاع الموزعة على القطاعات.

	الأثاث المكتبي مليون دولار	القرطاسية المكتبية مليون دولار	منتجات الحاسوب مليون دولار
الممتلكات والمصانع والمعدات	٣٠٠	١٠٠	٨٠
الشهرة	٦٠	٣٠	١٠
الأصول المتداولة	٨٠	٤٠	٦
الأصول غير المتداولة	٣٠	٢١	٤
الإلتزامات المتداولة	٤٥	٣٣	٨

تتعلق الأصول والإلتزامات المتبقية بالأقسام الأخرى باستثناء أصل معين بقيمة ٤ مليون دولار والتزام معين بقيمة ٦ مليون دولار لا يمكن توزيعهما.

المطلوب

إعداد جدول يبين المعلومات المطلوبة لإفصاحات القطاع بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٤ *"تقديم التقارير حول القطاعات"*.

الحل

فيما يلي معلومات حول قطاعات الأعمال: مجموعة JYCE

	الأثاث المكتبي مليون دولار	القرطاسية المكتبية مليون دولار	منتجات الحاسوب مليون دولار	الأقسام الأخرى مليون دولار	الحذوفات مليون دولار	الموحدة مليون دولار
الإيرادات:						
المبيعات الخارجية	٨٠٠	٥٠٠	٤٠٠	١٠٠		١٨٠٠
مبيعات ما بين القطاعات	٢٠٠	١٥٠	٨٠	—	(٤٣٠)	
مجموع الإيرادات	١٠٠٠	٦٥٠	٤٨٠	١٠٠	(٤٣٠)	١٨٠٠
النتيجة:						
نتيجة القطاع	١٨٠	٩٠	٧٢	١٨		٣٦٠
المصاريف غير الموزعة						(٥٠)
تكاليف التمويل						(٦٠)
حصة أرباح الشركات الزميلة	١٠					١٠
مصروف ضريبة الدخل						(٧٠)
أرباح الفترة						١٩٠

معلومات أخرى:

أصول القطاع	٤٤٠	١٧٠	٩٦	٢٠	٧٢٦
الاستثمار في شركة زميلة	٧٠				٧٠
أصول غير موزعة					٤
مجموع الأصول الموحدة					٨٠٠
إلتزامات القطاع	٧٥	٥٤	١٢	٣	١٤٤
إلتزامات غير موزعة					٦
مجموع الإلتزامات الموحدة					١٥٠

مثال عملي

نتيجة القطاع:	مليون دولار
إجمالي الأرباح	٦٠٠
دخل آخر	٦٠
تكاليف التوزيع	(٢٠٠)
المصاريف الإدارية	(١٠٠)
صافي الأرباح	٣٦٠
الموزعة:	
الأثاث المكتبي	١٨٠
القرطاسية المكتبية	٩٠
منتجات الحاسوب	٧٢
الأقسام الأخرى	١٨
	٣٦٠

	الأثاث المكتبي	*القرطاسية المكتبية*	*منتجات الحاسوب*
أصول القطاع:			
الممتلكات والمصانع والمعدات	٣٠٠	١٠٠	٨٠
الشهرة	٦٠	٣٠	١٠
الأصول المتداولة	٨٠	٤٠	٦
	٤٤٠	١٧٠	٩٦
إلتزامات القطاع:			
غير المتداولة	٣٠	٢١	٤
المتداولة	٤٥	٣٣	٨
	٧٥	٥٤	١٢

٦. الإفصاح

١/٦ ينبغي على المنشآت أيضاً الإفصاح عن مبلغ النفقات الرأسمالية المتكبدة خلال الفترة لشراء أصول القطاع الملموسة وغير الملموسة. ويتعين أن يكون هذا الإفصاح على أساس الاستحقاق وليس على الأساس النقدي. وينبغي الإفصاح عن الاستهلاك والإطفاء للأصول القطاعية والمصاريف غير النقدية الأخرى مثل تكاليف انخفاض القيمة. كذلك يتعين على المنشأة الإفصاح عن مجموع حصصها من صافي الأرباح أو الخسائر لكافة الاستثمارات المنسوبة التي تم محاسبتها بموجب طريقة حقوق الملكية إذا كانت جميع تلك العمليات الخاصة بالشركات الزميلة هي ضمن ذلك القطاع الواحد.

حالة عملية

تفصح شركة ليندي أي جي (٢٠٠٣) بأنه تم الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة في الفترة وقسمتها إلى قطاعات الأعمال الخاصة بها والتي تشمل مناولة المواد والتبريد وأقسام الغاز. ولا يوجد تحليل قطاعي لانخفاض القيمة بمقدار ٢ مليون يورو مقابل الأصول المالية.

٢/٦ حيث تعد المنشأة تقاريراً حول قطاعات الأعمال على أنها صيغتها الرئيسية في إعداد التقارير، ينبغي أيضا الإفصاح عن هذه المعلومات الجغرافية كمعلومات ثانوية:

(أ) إيراد القطاع من العملاء الخارجيين حسب الموقع الجغرافي لكل قطاع يكون إيراده من المبيعات إلى العملاء الخارجيين بنسبة ١٠٪ أو أكثر من مجموع إيرادات الشركة من المبيعات إلى كافة العملاء الخارجيين

(ب) إجمالي المبلغ المسجل لأصول القطاع حسب الموقع الجغرافي للأصول لكل قطاع تكون أصوله بنسبة ١٠٪ أو أكثر أو مجموع الأصول لكافة القطاعات الجغرافية

(ج) مجموع النفقات المتكبدة خلال الفترة لشراء أصول القطاع حسب الموقع الجغرافي لكل قطاع تكون أصوله بنسبة ١٠٪ أو أكثر من مجموع الأصول لكافة الأصول الجغرافية

٣/٦ إذا قدمت المنشأة معلومات قطاعية حول القطاعات الجغرافية كصيغتها الرئيسية في إعداد التقارير، ينبغي عندئذ تقديم هذه المعلومات كإفصاحات ثانوية:

(أ) إيراد القطاع من العملاء الخارجيين حسب قطاع الأعمال إذا كان هذا الإيراد بنسبة ١٠ ٪ أو أكثر من مجموع الإيرادات من المبيعات إلى كافة العملاء الخارجيين

(ب) إجمالي القيمة المسجلة لأصول القطاع ومجموع النفقات الرأسمالية إذا كانت أصول القطاع بنسبة ١٠٪ أو أكثر من مجموع أصول كافة قطاعات الأعمال. وينبغي الإفصاح عن أساس التسعير ما بين القطاعات، كما ينبغي قياس أي عمليات نقل بين القطاعات باستخدام الأساس الفعلي للمنشأة فيما يخص التسعير ما بين القطاعات. يقتضي معيار المحاسبة الدولي المطابقة بين معلومات القطاع المفصح عنها لصيغة القطاع الرئيسية والمبلغ الوارد في البيانات المالية المنشورة. وتُطلب هذه المعلومات فقط للإيراد الخارجي ونتائج وأصول والتزامات القطاع

(ج) ينبغي مطابقة إيراد القطاع، على سبيل المثال، مع الإيراد الخارجي الموحد كما ينبغي مطابقة نتائج القطاع مع الربح أو الخسارة التشغيلية وصافي الربح أو الخسارة. كذلك ينبغي مطابقة أصول المنشأة والتزاماتها مع أصول والتزامات القطاع المفصح عنها

أسئلة اختيار متعدد

١. مجموعة منظمة ضمن عدد من الأقسام التجارية حول العالم. ولدى المجموعة فئتين رئيسيتين من الأعمال: التأمين والأعمال المصرفية. يتسلم مجلس الإدارة المعلومات من كل قسم تجاري على أساس فصلي ويرغب في إعداد تقارير حول المعلومات القطاعية على أساس هذه الأقسام. ما هو الأساس الذي ينبغي أن تتبناه المجموعة في إعداد التقارير حول المعلومات القطاعية الرئيسية؟

(أ) الأقسام التجارية حول العالم.
(ب) فئتا الأعمال.
(ج) على المنشأة أن تقوم بإفصاحات كاملة عن أساس الأقسام حول العالم وفئات الأعمال.
(د) ستعتمد على المخاطر والمكافآت المختلفة (أو المتباينة) ولكن من الأرجح أن تكون الفئات المختلفة للأعمال.

الإجابة: (د)

٢. منشأة كيماوية ليس لديها مبيعات في الخارج، وتقوم بتصنيع منتجات مختلفة من العملية. تبيع المنشأة منتجها إلى مؤسسات أعمال صغيرة ومؤسسات أعمال وطنية كبيرة ومنشآت متعددة الجنسيات. اقترحت إدارة المنشأة الإفصاح عن قطاع أعمال واحد فقط. هل بإمكان المنشأة الإفصاح عن قطاع أعمال واحد فقط لأنها تبيع جميع منتجاتها محليا؟

(أ) نعم، إذ يسمح معيار المحاسبة الدولي ١٤ للمنشأة بالإفصاح عن قطاع أعمال واحد.
(ب) لا، إذ بإمكان المنشأة تحديد ثلاثة مجموعات مختلفة من العملاء وينبغي بالتالي أن تفصح عن المعلومات وفق ذلك الأساس.
(ج) نعم، بالرغم وجود ثلاث مجموعات مختلفة من العملاء، إلا أنها تخلق نفس المخاطر بالنسبة للمنشأة.
(د) لا يرد أي نص في معيار المحاسبة الدولي ١٤ حول هذه المسألة.

الإجابة: (ب)

٣. قامت إحدى المنشآت بتأسيس قسم جديد لبحوث السوق سيتم تمويله داخليا. ولدى المنشأة قطاعي أعمال: السلع الكهربائية المنزلية ومنتجات الكمبيوتر. ولن تستلم القطاعات أية منافع واضحة من القسم الجديد. هل سيتم الإفصاح عن القسم الجديد بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٤ كقطاع أعمال منفصل؟

(أ) ينبغي عدم الإبلاغ عن القطاع بشكل منفصل أو جمعه مع قطاعات الشركة بل ينبغي الإفصاح عنه كجزء من البنود غير الموزعة.
(ب) ينبغي شمل قسم الأعمال الجديد ضمن قطاع الكهربائيات.
(ج) ينبغي شمل قسم الأعمال الجديد ضمن قطاع الحاسوب.
(د) ينبغي إعداد تقارير منفصلة حول قسم الأعمال الجديد.

الإجابة: (أ)

٤. تعمل إحدى المنشآت في صناعة الترفيه وتنظم حفلات موسيقية خارجية في أربعة مناطق من العالم: أوروبا وأمريكا الشمالية واستراليا واليابان. تقدم المنشأة تقاريرها إلى مجلس الإدارة على أساس كل من هذه المناطق. تُظهر الحسابات الإدارية ربحية كل من هذه المناطق الأربعة، مع توزيعات لتلك النفقات التي من الصعب تحميلها مباشرة على منطقة معينة. وتنقسم الحفلات الموسيقية إلى نوعين: الموسيقى الشعبية والموسيقى الكلاسيكية. ما هو الأساس الملائم لإعداد التقارير حول القطاعات في هذه المنشأة؟

(أ) ينبغي إعداد التقارير حول القطاعات حسب فئة الأعمال أي الموسيقى الشعبية والكلاسيكية.
(ب) ينبغي إعداد التقارير حول القطاعات حسب المنطقة، وبهذا سيتم الجمع بين استراليا واليابان.
(ج) ينبغي إعداد التقارير حول المعلومات القطاعية ضمن قسمين، قسم خاص بشمال أمريكا وقسم خاصة ببقية العالم.
(د) ينبغي إعداد التقارير حول المعلومات القطاعية لكل من المناطق الأربعة المختلفة.

الإجابة: (د)

٥. قامت إحدى المنشآت بتقسيم قطاعات الأعمال الخاصة بها على أساس القانون الذي يحكم الأنواع المختلفة لأعمالها. إن قطاعي الأعمال اللذين حددتهما المنشأة هما التأمين والأعمال المصرفية. يتم ضمن مجموعة الأعمال المصرفية تقديم خدمات مختلفة عديدة: خدمات الأفراد والخدمات التجارية وخدمات استشارية لمؤسسات الأعمال الصغيرة. تبيع منشآت التأمين خدمات التأمين على السفر والتأمين على الصحة والتأمين على الممتلكات. وتعمل المنشأة في جميع أنحاء العالم في عدة بلدان وقارات. على أي أساس يتعين على المنشأة تقديم التقارير حول معلوماتها القطاعية ؟

(أ) على أساس أقسام الأعمال فيها.
(ب) حسب الموقع الجغرافي.
(ج) على أساس الخدمات التي تقدمها ضمن تلك الأقسام.
(د) ينبغي على المنشأة إظهار قطاع واحد تحت عنوان التأمين والأعمال المصرفية.

الإجابة: (ج)

٦. تعمل إحدى المنشآت في مجال التصنيع وقامت حديثا بشراء ٨٠٪ من أسهم مجموعة خدمات مالية صغيرة. ولا تلبي هذه المجموعة أي من معايير نسبة ١٠٪ للقطاع المشمول في التقارير المالية. هل بإمكان المنشأة الإفصاح عن مجموعة الخدمات المالية كقطاع أعمال منفصل ؟

(أ) لا، لأنها لا تلبي أي من المعايير الواردة في معايير المحاسبة الدولي، لذا لا يمكن الإفصاح عنها كقطاع منفصل.
(ب) نعم، لأنها رغم عدم تلبيتها المعايير الواردة في معايير المحاسبة الدولية، بإمكان المنشأة الإفصاح عن قطاعات الأعمال بشكل منفصل إذا كانت عبارة عن جزء قابل للتمييز.
(ج) يمكن للمنشأة الإفصاح عن ٨٠٪ فقط من النتائج وصافي الأصول لمجموعة الأعمال المصرفية.
(د) ينبغي على المجموعة الإفصاح عن معلوماتها القطاعية على أساس جغرافي بسبب التفاوت في أنواع الأعمال.

الإجابة: (ب)

٧. تعمل إحدى المنشآت في صناعة الغاز ولديها أربع عمليات إنتاجية مختلفة ضمن دورة الإنتاج. وهي بالأساس عبارة عن مؤسسة أعمال مدمجة عاموديا. تقترح المنشأة الإفصاح عن المعلومات القطاعية فيما يخص كل من العمليات الأربعة. هل بإمكان المنشأة الإفصاح بشكل منفصل عن العمليات الأربعة ضمن دورة الإنتاج كقطاعات أعمال؟

(أ) لا، إذ يتعين عليها أن تُظهر قطاع واحد يغطي جميع العمليات المختلفة.
(ب) ينص معيار المحاسبة الدولي ١٤ على وجوب إظهار كل عملية مختلفة بشكل منفصل.
(ج) يشجع معيار المحاسبة الدولي ١٤ الإفصاح الاختياري عن القطاعات، ويعتبر من الممارسات الجيدة.
(د) ينبغي على المنشأة جمع العمليات المختلفة وإظهار الاستكشاف والإنتاج والكيماويات كقطاع واحد وإظهار البيع بالتجزئة كقطاع آخر.

الإجابة: (ج)

٨. تصنع إحدى المنشآت البدلات والملابس وبياضات الأسرّة ومنتجات متنوعة من القطن والأنسجة الصناعية. ولدى المنشأة عدة قطاعات يتم إظهارها داخليا على النحو التالي:

القطاعات	المبيعات	الأرباح	أصول القطاع
البدلات	٪٤٠	٪٤٥	٪٥٠
القمصان	٪٣٠	٪٣٥	٪٣٣
بياضات الأسرّة	٪١٥	٪١٠	٪٧
ستائر النوافذ	٪٨	٪٦	٪٥
الملابس	٪٧	٪٤	٪٥
	٪١٠٠	٪١٠٠	٪١٠٠

يمثل الجدول نسبة المبيعات والأرباح وأصول القطاع التي يمكن نسبتها إلى القطاعات المختلفة. ترغب المنشأة في عرض بياضات الأسرّة والملابس كقطاع واحد لكنها تتساءل ما إذا كان من الممكن جمع المعلومات. كيف سيتم عرض المعلومات القطاعية في البيانات المالية ؟

(أ) سيتم إظهار بياضات الأسرّة والملابس والبدلات والقمصان جميعها كقطاعات منفصلة مع إظهار ستائر النوافذ في الفئة الأخرى.
(ب) ينبغي عرض جميع القطاعات منفصلة.
(ج) ستكون القمصان والبدلات وبياضات الأسرّة قطاعات منفصلة مع إظهار ستائر النوافذ والملابس كقطاع واحد.
(د) ستكون البدلات والملابس ضمن قطاع واحد مع إظهار القمصان وبياضات الأسرّة وستائر النوافذ كقطاعات منفصلة أخرى.

الإجابة: (أ)

١١ الممتلكات والمصانع والمعدات (معيار المحاسبة الدولي ١٦)

١. الخلفية والمقدمة

يحدد هذا المعيار الأحكام الخاصة بالاعتراف والقياس والإفصاحات المتعلقة بالممتلكات والمصانع والمعدات (التي يشار إليها غالبا بالأصول الثابتة) التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم مدى استثمار المنشأة في تلك الأصول والحركات التي تطرأ عليها.

٢. نطاق التطبيق

يتم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٦ على محاسبة جميع الممتلكات والمصانع والمعدات ما لم يسمح معيار آخر بخلاف ذلك، باستثناء:

- الممتلكات والمصانع والمعدات المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥
- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٤١.
- حقوق المعادن والاحتياطات المعدنية والموارد غير المتجددة المشابهة

٣. تعريف المصطلحات الرئيسية (وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦)

الممتلكات والمصانع والمعدات: عبارة عن أصول ملموسة محتفظ بها لاستخدامها في إنتاج أو توريد البضائع والخدمات، أو تأجيرها للغير، أو لأغراض إدارية ويُتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة.

التكلفة: المبلغ المدفوع أو القيمة العادلة لعوض نقدي آخر مقدم لشراء أصل أو إنشائه.

العمر الإنتاجي: الفترة التي يُتوقع خلالها استخدام الأصل أو عدد وحدات الإنتاج التي يُتوقع الحصول عليها من استخدام الأصل.

القيمة المتبقية أو الخردة (لأصل ما): المبلغ المقدّر، مطروحا منه تكاليف التصرف المقدرة، الذي يمكن تحقيقه حاليا من التصرف بالأصل إذا كان الأصل في العمر والحالة المتوقعين في نهاية عمره الإنتاجي.

المبلغ القابل للاستهلاك: تكلفة أصل معين مطروحا منه قيمته المتبقية (الخردة).

الاستهلاك: التوزيع المنتظم لمبلغ الأصل القابل للاستهلاك على مدى عمره الإنتاجي المتوقع.

القيمة العادلة: المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري.

٤. الإعتراف بالأصل

١/٤ معايير الإعتراف

١/١/٤ ينبغي الاعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات كأصل *فقط إذا* كان من المرجح تدفق منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالأصل إلى المنشأة وكان من الممكن قياس تكلفة البند بموثوقية.

٢/١/٤ إن أي نفقات متكبدة تلبي معايير الاعتراف هذه يجب محاسبتها كأصل. ويشير المعيار إلى البنود غير الهامة كل على حدة التي يمكن تجميعها. إلا أن المنشآت تتبنى كثيراً في الواقع سياسة محاسبية لقيد البنود التي تقل عن المستوى *الأدنى* المحدد مسبقاً كمصروف من أجل تفادي التكلفة المفرطة في الحفاظ على السجلات ذات الصلة، والتي تشمل

تعقب مكان الأصل. يمكن أيضاً تطبيق التعريف ومعايير الاعتراف على قطع الغيار، رغم أنه يتم عادة تسجيلها كمخزون ويتم قيدها كمصروف حيث وعندما يتم استخدامها. إلا أنه يتم عادة الاعتراف بقطع الغيار الرئيسية كممتلكات ومصانع ومعدات.

٣/١/٤ كان من الصعب على مر سنوات عديدة التطرق إلى مسألة استبدال جزء من الأصل (التكاليف اللاحقة)، التي تنطوي غالباً على نفقات كبيرة، وقد أدى مجرد إضافة تكلفة الجزء المستبدل إلى تكلفة الأصل الأصلي إلى ظهور أخطاء منطقية معينة مقارنة بالجزء المستبدل القائم مسبقاً. وكان هذا هو الحال على وجه الخصوص عندما لم يتم تحديد الجزء المستبدل بشكل منفصل في التكلفة الإجمالية للأصل الأصلي. وقد ظهرت هذه المشكلة أيضا فيما يخص تكاليف التفتيش الرئيسية، مثل تلك الخاصة بالسفن والطائرات، التي كان يُطلب دائما أن تحافظ على صلاحيتها في الإبحار أو الطيران. وقد زاد من تعقيد المسألة أيضاً وجود معيار إضافي للاعتراف يقضي بضرورة إضافة التكاليف اللاحقة إلى منفعة الأصل أو عمره الإنتاجي، وقد أدى هذا المعيار في بعض الظروف إلى رسملة عمليات الإصلاح اليومية. كما تم التطرق جزئياً إلى هذا الموضوع في أحد تفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة الذي سمح بإضافة تكاليف الإصلاح أو التفتيش الرئيسية إلى الأصل الأصلي إذا تم تحديد مبلغ معين يمثل المكون الرئيسي للإصلاح أو التفتيش من التكلفة الأصلية للأصل بشكل منفصل عند الاعتراف الأولي وتم استهلاكه بشكل منفصل، ويمكن بالتالي حذفها من سجلات الأصل.

٤/١/٤ يطبق المعيار الحالي معياري الاعتراف الأساسيين المشار إليهما سابقا على جميع النفقات (ويستغني عن معيار المنفعة المحسّنة أو العمر الإنتاجي المتزايد). وإذ تم تلبية المعيارين الأساسيين، فإنه ينبغي الاعتراف بالتكلفة كأصل. وإذا لم تكن تكلفة الأصل المستبدل قابلة للتحديد بشكل منفصل، فإنه يمكن استخدام تكلفة الاستبدال كمؤشر على تكلفة البند المستبدل، والذي ينبغي إزالته من سجل الأصل.

حالة دراسية ١

تُعنى الحالة الدراسية هذه بالتكاليف اللاحقة.

الحقائق

قامت شركة روود تراكيرز بشراء ناقلة طرق ثقيلة بتكلفة ١٠٠,٠٠٠ دولار (دون تحليل). والعمر الإنتاجي المقدر هو ١٠ سنوات. في نهاية السنة السادسة، يتطلب القطار الكهربائي الاستبدال، حيث يعتبر المزيد من الصيانة أمر غير اقتصادي بسبب الوقت اللازم خارج الطرق. أما بقية المركبة فهي صالحة تماما للطريق ويتوقع أن تستمر للسنوات الأربعة المقبلة. تبلغ تكلفة القطار الكهربائي الجديد ما قيمته ٤٥,٠٠٠ دولار.

المطلوب

هل يمكن الاعتراف بتكلفة القطار الكهربائي الجديد كأصل، وإذا كان الحال كذلك، ما هي المعالجة التي ينبغي استخدامها؟

الحل

سيحقق القطار الكهربائي الجديد منافع اقتصادية لشركة روود تراكيرز وتكون التكلفة قابلة للقياس. لذا ينبغي الاعتراف بالبند كأصل. ولم تحدد الفاتورة الأصلية للناقلة تكلفة القطار الكهربائي، إلا أنه يمكن استخدام تكلفة الاستبدال– ٤٥,٠٠٠ دولار– كمؤشر (عادة من خلال الخصم) على التكلفة المحتملة قبل ست سنوات. إذا كان معدل الخصم المناسب هو ٥٪ سنويا، فإن مبلغ ٤٥,٠٠٠ دولار المخصوم بشكل رجعي على ست سنوات يصبح ٣٣,٥٠٠ دولار [٤٥,٠٠٠ دولار / (١,٠٥)[٦]]، والذي يتم قيده في سجلات الأصل. ويتم إضافة تكلفة القطار الكهربائي الجديد، بقيمة ٤٥,٠٠٠ دولار، إلى سجل الأصل ما ينتج عنه تكلفة جديدة للأصل بقيمة ١١١,٥٠٠ دولار (١٠٠,٠٠٠– ٣٣,٥٠٠ + ٤٥,٠٠٠).

٢/٤ القياس عند الإعتراف

١/٢/٤ ينبغي الاعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات الذي يلبي معايير الاعتراف بشكل أولي بسعر تكلفته. ويحدد المعيار بأن التكلفة تشتمل على:

- سعر الشراء، بما في ذلك رسوم الاستيراد، وضرائب الشراء غير القابلة للاسترداد، مطروحاً منها الخصومات والحسومات التجارية
- التكاليف التي تُنسب مباشرة إلى وضع الأصل في المكان والظرف اللازمين لاستخدامه بالطريقة التي تقصدها الإدارة
- التقديرات الأولية للتفكيك والإزالة واستعادة الموقع إذا كان على المنشأة إلتزام تتكبده عند شراء الأصل أو نتيجة استخدام الأصل باستثناء إنتاج المخزون

٢/٢/٤ تشمل الأمثلة على التكاليف المنسوبة مباشرة ما يلي

- منافع الموظفين المرتبطة بإنشاء الأصل أو شرائه
- تكلفة إعداد الموقع
- التكاليف الأولية للتسليم والمناولة
- تكاليف التركيب والتجميع
- تكاليف الاختبار، مطروحا منها العائدات من بيع أي منتج ناجم عن الإنتاج التجريبي
- تكاليف الإقتراض إلى الحد الذي يسمح به معيار المحاسبة الدولي ٢٣ *"تكاليف الإقتراض"*
- الرسوم المهنية

٣/٢/٤ تشمل التكاليف التي تعتبر تكاليف منسوبة غير مباشرة ويجب بالتالي قيدها كمصروف في بيان الدخل ما يلي

- تكاليف افتتاح مرفق جديد (كثيرا ما يشار إليها بمصاريف ما قبل التشغيل)
- تكاليف استحداث منتج جديد أو خدمة جديدة
- التكاليف الدعائية والترويجية
- تكاليف تنفيذ الأعمال في موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء
- تكاليف التدريب
- التكاليف الإدارية غير المباشرة وغيرها من التكاليف العامة غير المباشرة
- التكاليف التي يتم تكبدها عندما يكون الأصل، الذي يمكن استخدامه بالطريقة المقصودة، لا يزال يجب تجهيزه للاستخدام، أو لا يتم استغلاله، أو أنه يعمل بمستوى دون قدرته التامة
- الخسائر التشغيلية الأولية
- تكاليف إعادة تحديد موقع أو إعادة تنظيم جزء من عمليات المنشأة أو جميع عملياتها

حالة دراسية ٢

تُعنى الحالة الدراسية هذه بالتكاليف المنسوبة مباشرة.

الحقائق

تقوم شركة إكسترافاجنت بتركيب معدات جديدة في وحدة الإنتاج الخاصة بها. وقد تكبدت التكاليف التالية:

١.	تكلفة المعدات (التكلفة لكل فاتورة مورد مضافا إليها الضرائب)	٢,٥٠٠,٠٠٠ دولار
٢.	التكاليف الأولية للتسليم والمناولة	٢٠٠,٠٠٠ دولار
٣.	تكلفة إعداد الموقع	٦٠٠,٠٠٠ دولار
٤.	المستشارون المستخدمون لتقديم المشورة حول شراء المعدات	٧٠٠,٠٠٠ دولار
٥.	تكاليف الفائدة المدفوعة لمورد المعدات مقابل الرصيد الدائن المؤجل	٢٠٠,٠٠٠ دولار
٦.	تكاليف التفكيك المقدرة التي سيتم تكبدها بعد ٧ سنوات	٣٠٠,٠٠٠ دولار
٧.	الخسائر التشغيلية قبل الإنتاج التجاري	٤٠٠,٠٠٠ دولار

المطلوب

يُرجى تقديم النصح لشركة إكسترافاجنت بشأن التكاليف التي يمكن رسملتها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٦:

الحل

يمكن رسملة التكاليف التالية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٦:

١.	تكلفة المعدات	٢,٥٠٠,٠٠٠ دولار
٢.	التكاليف الأولية للتسليم والمناولة	٢٠٠,٠٠٠ دولار
٣.	تكلفة إعداد الموقع	٦٠٠,٠٠٠ دولار
٤.	أتعاب المستشارين	٧٠٠,٠٠٠ دولار
٥.	تكاليف التفكيك المقدرة التي سيتم تكبدها بعد ٧ سنوات	٣٠٠,٠٠٠ دولار
		٤,٣٠٠,٠٠٠ دولار

إن تكاليف الفائدة المدفوعة وفق "شروط الدخل المؤجل" (راجع المناقشة الواردة ضمن قسم "قياس التكلفة") إلى مورد المعدات (ليست أصلا مؤهلا) بقيمة ٢٠٠,٠٠٠ دولار والخسائر التشغيلية قبل الإنتاج التجاري التي تبلغ ٤٠٠,٠٠٠ دولار لا تُعتبر بمثابة تكاليف منسوبة مباشرة ولا يمكن بالتالي رسملتها. وينبغي شطبها من بيان الدخل في الفترة التي يتم تكبدها فيها.

٣/٤ قياس التكلفة

١/٣/٤ تُقاس تكلفة الأصل بالسعر النقدي المقابل في تاريخ الشراء. وإذا تم "تأجيل" الدفع إلى ما بعد شروط الائتمان العادية، فإنه يتم الاعتراف بالفرق بين السعر النقدي والسعر الإجمالي كتكلفة تمويلية ويُعامل وفقا لذلك.

٢/٣/٤ إذا تم شراء أحد الأصول في مبادلة لأصل آخر، فإنه يتم قياس الأصل الذي تم شرائه بقيمته العادلة ما لم يفتقر التبادل إلى الجوهر التجاري أو كان من غير الممكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق، في هذه الحالة ينبغي قياس الأصل الذي تم شرائه بالمبلغ المسجل للأصل الذي تم التخلي عنه، حيث يكون المبلغ المسجل مساويا للتكلفة مطروحا منها الاستهلاك التراكم وخسائر انخفاض القيمة. فيما يتعلق بخسائر انخفاض القيمة، ينبغي الرجوع إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وفي هذا السياق، ينبغي أن يتضمن في أي تعويض يتم قبضه مقابل انخفاض قيمة أو خسارة الأصل في بيان الدخل.

٤/٤ القياس بعد الاعتراف

١/٤/٤ بعد الاعتراف الأولي ببند الممتلكات والمصانع والمعدات، ينبغي قياس الأصل باستخدام نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم. وما أن يتم اختيار النموذج، تنطبق السياسة على صنف كامل من الممتلكات والمصانع والمعدات. هذا يعني أن المنشأة لا تستطيع "اختيار أفضل" تلك الأصول لقياسها بالتكلفة أو عند إعادة التقييم، مما سيؤدي لأن يكون للأصول المشابهة أسس قياس مختلفة.

٢/٤/٤ يتطلب نموذج التكلفة، بعد الاعتراف الأولي، أن يتم تسجيل الأصل بالتكلفة مطروحاً منها الاستهلاك التراكم وخسائر انخفاض القيمة.

٣/٤/٤ يتطلب نموذج إعادة التقييم، بعد الاعتراف الأولي، أن يتم قياس الأصل بمبلغ يتم إعادة تقديمه، وهو قيمته العادلة مطروحا منها الاستهلاك اللاحق وخسائر انخفاض القيمة. في هذه الحالة، يجب قياس القيمة العادلة بموثوقية. يجب إجراء عمليات إعادة التقييم بشكل منتظم كفاية لضمان أن لا يختلف المبلغ المسجل إلى حد كبير عن القيمة العادلة. من ناحية أخرى، إذا أُعيد تقييم الأصل فإنه يجب إعادة تقييم الصنف الكامل للأصل، مرة أخرى لتجنب "اختيار الأفضل" واختلاط أسس التقييم.

٤/٤/٤ عند إعادة تقييم أصل ما، ينبغي تحميل أي زيادة في المبلغ المسجل على احتياطي إعادة التقييم في حقوق الملكية (دائن). وينبغي أولا تحميل أي تخفيض في القيمة ناجم عن إعادة التقييم بالمدين على أي فائض إعادة تقييم في حقوق الملكية *متعلق بنفس الأصل* من ثم قيده بالمدين في بيان الدخل.

٥/٤/٤ من الممكن الإفراج عن احتياطي إعادة التقييم للأرباح المحتجزة بإحدى الطريقتين التاليتين:

(١) عندما يتم التصرف بالأصل أو إلغاء الاعتراف به بطريقة أخرى، يمكن نقل الفائض إلى الأرباح المحتجزة.

(٢) يمكن نقل الفرق بين الاستهلاك المقيد على المبلغ الذي تم إعادة تقييمه وذلك المبلغ المبني على أساس التكلفة من احتياطي إعادة التقييم إلى الأرباح المحتجزة. لا يمكن تحت أي ظرف تحميل فائض إعادة التقييم بالدائن مرة أخرى على بيان الدخل.

مثال على معاملة إعادة التقييم

تملك شركة فاليو أسيتس بند من مصنع ما بتكلفة أولية قيمتها ١٠٠,٠٠٠ دولار. في تاريخ إعادة التقييم، بلغ الاستهلاك التراكم ما قيمته ٥٥,٠٠٠ دولار. وبالرجوع إلى المعاملات في أصول مماثلة، تُقدّر القيمة العادلة للأصل بمبلغ ٦٥,٠٠٠ دولار. فيما يلي القيود التي ينبغي نقلها:

الاستهلاك التراكم	٥٥,٠٠٠	
تكلفة الأصل		٥٥,٠٠٠
حذف الاستهلاك التراكم مقابل تكلفة الأصل		
تكلفة الأصل	٢٠,٠٠٠	
احتياطي إعادة التقييم		٢٠,٠٠٠
زيادة صافي قيمة الأصل إلى القيمة العادلة		

النتيجة النهائية هو أن للأصل مبلغ مسجل بقيمة ٦٥,٠٠٠ دولار: ١٠٠,٠٠٠ — ٥٥,٠٠٠ + ٢٠,٠٠٠

٥. الإستهلاك

١/٥ يتم استهلاك كل جزء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات الذي يكون له تكلفة هامة مقارنة بمجمل البند بشكل منفصل، ويتم قيد تكلفة هذا الاستهلاك في بيان الدخل ما لم تتضمنها تكلفة إنتاج أصل آخر.

٢/٥ يتم تطبيق الاستهلاك على المبلغ القابل للاستهلاك للأصل على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي المتوقع. والعمر *الإنتاجي* المتوقع هو الفترة المستخدمة، وليس العمر الاقتصادي للأصل، التي يمكن أن تكون أطول على نحو تقديري.

٣/٥ يدخل في حساب المبلغ القابل للاستهلاك القيمة المتبقية (الخردة) المتوقعة للأصول. ويتم مراجعة كلا من العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية (الخردة) سنويا ويتم تنقيح التقديرات حسبما هو مطلوب وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

٤/٥ لا يزال هناك حاجة لقيد الاستهلاك حتى لو كانت القيمة العادلة للأصل تتجاوز قيمته المتبقية (الخردة). ويتلخص الأساس المنطقي لهذا في تعريف القيمة المتبقية (الخردة) الوارد بالتفصيل أعلاه. والقيمة المتبقية (الخردة) هي المبلغ المقدر، مطروحاً منها تكاليف التصرف المقدرة، الذي يمكن تحقيقه حاليا من التصرف بالأصل إذا كان الأصل *في عمر ووضع متوقعين في نهاية عمره الإنتاجي*. ويحول هذا التعريف دون تأثير التضخم، وفي جميع الاحتمالات، سيكون أقل من القيمة العادلة.

٥/٥ يبدأ الاستهلاك عندما يكون الأصل في المكان والظروف التي تمكّن من استخدامه بالطريقة التي تريدها الإدارة. ويتوقف الاستهلاك عند إلغاء الاعتراف به (بيعه أو التخلي عنه كخردة) أو إعادة تصنيفه على أنه "محتفظ به برسم البيع"، أيهما يحدث أولا (انظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ٥). ولا يمنع النشاط الخامل المؤقت استهلاك الأصل، حيث أن المنافع الاقتصادية المستقبلية لا تُستهلك فقط من خلال الاستخدام ولكن أيضا من خلال الإهتراء والتقادم. لذلك يجب تحديد العمر الإنتاجي بدقة على أساس الاستخدام، وبرامج الصيانة، والقدرة المتوقعة، والإنتاج المتوقع، والاهتراء المتوقع، والابتكارات الفنية أو التجارية، والحدود القانونية.

مثال على التغيير في العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية (الخردة)

تملك شركة مايند تشينجينغ أصل معين بتكلفة أصلية قيمتها ٢٠٠,٠٠٠ دولار. وعند الشراء، حددت الإدارة العمر الإنتاجي بعشر سنوات، وتكون القيمة المتبقية (الخردة) هي ٢٠,٠٠٠ دولار. يبلغ عمر الأصل الآن ٨ سنوات، وخلال هذا الوقت لم يكن هنالك تنقيحات على القيمة المتبقية (الخردة) المقدرة. في نهاية السنة الثامنة، قامت الإدارة بمراجعة العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية (الخردة) وحددت إمكانية تمديد العمر الإنتاجي إلى ١٢ سنة بسبب برنامج الصيانة التي تتبناه الشركة. نتيجة لذلك، ستنخفض القيمة المتبقية (الخردة) إلى ١٠,٠٠٠ دولار. ويمكن إجراء هذه التغييرات في التقديرات بالطريقة التالية:

للأصل مبلغ مسجل بقيمة ٥٦,٠٠٠ دولار في نهاية السنة الثامنة: ٢٠٠,٠٠٠ دولار (التكلفة) مطروحا منها ١٤٤,٠٠٠ دولار (الاستهلاك المتراكم). ويتم حساب الاستهلاك المتراكم كما يلي:

المبلغ القابل للاستهلاك يساوي التكلفة مطروحا منها القيمة المتبقية (الخردة) = ٢٠٠,٠٠٠ − ٢٠,٠٠٠ = ١٨٠,٠٠٠ دولار.

الاستهلاك السنوي = المبلغ القابل للاستهلاك مقسوما على العمر الإنتاجي = ١٨٠,٠٠٠ / ١٠ = ١٨,٠٠٠ دولار.

الاستهلاك المتراكم = ١٨,٠٠٠ X عدد السنوات (٨) = ١٤٤,٠٠٠ دولار.

يؤدي تنقيح العمر الإنتاجي إلى ١٢ سنة عمر إنتاجي متبقي مدته ٤ سنوات (١٢ − ٨). يكون المبلغ القابل للاستهلاك المنقح هو ٤٦,٠٠٠ دولار: المبلغ المسجل بقيمة ٥٦,٠٠٠ − المبلغ المتبقي المنقحة بقيمة ١٠,٠٠٠. لذا ينبغي قيد الاستهلاك مستقبلا بمبلغ ١١,٥٠٠ دولار سنويا (٤٦,٠٠٠ دولار مقسمة على ٤ سنوات).

٦. إلغاء الاعتراف

ينبغي إلغاء الاعتراف بالمبلغ المسجل لبند من الممتلكات والمصانع والمعدات عند التصرف أو عندما لا يُتوقع تدفق منافع اقتصادية مستقبلية من استخدامها أو التصرف بها. ويكون الربح من التصرف هو الفرق بين صافي عائدات التصرف والمبلغ المسجل للأصل. ولا ينبغي تصنيف الأرباح من التصرف في بيان الدخل كإيرادات.

٧. التفسير ١

١/٧ ينطبق هذا التفسير على التغيرات في قياس أي إزالة أو استعادة قائمة أو إلتزام مماثل:

(أ) يتم الاعتراف به كجزء من كلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٦؛ و

(ب) يتم الاعتراف به كإلتزام وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧.

٢/٧ طالما أنه تم التطرق إلى الإرشادات الواردة في هذا التفسير المتعلقة بالاعتراف بالإلتزام وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ وتم تفسيرها في الفصل ذي الصلة من هذا الكتاب (الفصل ٣٠)، يشتمل هذا الفصل على تفسير الإرشادات المتعلقة بالتغيرات في قياس تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٦.

٣/٧ وفقا "لإجماع" التفسير ١، يتم محاسبة التغيرات في قياس الإزالة القائمة والاستعادة والإلتزام المماثل الناتج عن التغيرات في

التوقيت أو المبلغ المقدر للتدفق الصادر من الموارد، أو التغير في معدل الخصم، بطريقة مختلفة على أساس ما إذا سوف يتم قياس الأصل ذو العلاقة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ باستخدام "نموذج التكلفة " أو "نموذج إعادة التقييم".

(أ) إذا تم قياس الأصل ذو العلاقة باستخدام "نموذج التكلفة" (بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦)، يتم إضافة التغيرات في الإلتزام إلى تكلفة الأصل ذو العلاقة في الفترة الحالية أو تُخصم منها، ولا ينبغي أن يتجاوز المبلغ المخصوم من تكلفة الأصل مبلغه المسجل وإذا نتج عن التعديل إضافة إلى تكلفة الأصل ذو العلاقة، تدرس المنشأة ما إذا كان هنالك إشارة إلى "انخفاض قيمة" وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦.

(ب) من ناحية أخرى، إذا تم قياس الأصل ذو العلاقة باستخدام "نموذج إعادة التقييم" (بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦)، عندها تؤثر التغيرات في الإلتزام على "فائض إعادة التقييم" أو "العجز" المعترف به سابقا على ذلك الأصل، كما هو مبين أدناه:

(١) يتم تحميل الانخفاض في الإلتزام بالدائن مباشرة على حساب "فائض إعادة التقييم" في حقوق الملكية، ألا عندما يعكس عجز إعادة التقييم المعترف به سابقا في حسابات الربح أو الخسارة، في هذه الحالة ينبغي الاعتراف بها في حسابات الربح أو الخسارة؛

(٢) ينبغي الاعتراف بالزيادة في الإلتزام في حسابات الربح أو الخسارة، إلا إذا تم تحميلها بالمدين على "فائض إعادة التقييم" في حقوق الملكية (إلى الحد الذي يوجد فيه أي رصيد دائن حالي في "فائض إعادة التقييم" فيما يتعلق بالأصل). في حال تجاوز الانخفاض في الإلتزام المبلغ المسجل الذي كان سيتم الاعتراف به لو تم تسجيل الأصل بموجب "نموذج التكلفة"، يتم الاعتراف بالزيادة مباشرة في حسابات الربح أو الخسارة.

كما أن التغير في الإلتزام هو مؤشر على أنه ربما هنالك حاجة لإعادة تقييم الأصل لضمان أن يبقى المبلغ المسجل أقرب إلى القيمة العادلة في تاريخ الميزانية العمومية. ويُؤخذ بعين الاعتبار أي إعادة تقييم كهذا في تحديد المبالغ التي سيتم نقلها إلى حسابات الربح أو الخسارة وحقوق الملكية. (وإذا كان إعادة التقييم ضروريا، يتم إعادة تقييم جميع الأصول من تلك الفئة معا بدلا من عمليات إعادة التقييم المجزأة).

وأخيراً، وكما يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١، يتم الإفصاح عن التغيير في "فائض إعادة التقييم" الناتج من التغيير في الإلتزام بشكل منفصل في "بيان التغيرات في حقوق الملكية".

٤/٧ يتم استهلاك المبلغ المستهلك المعدل للأصل على مدى عمره الإنتاجي. لذلك حالما يبلغ الأصل ذو العلاقة نهاية عمره الإنتاجي، يتم الاعتراف بجميع التغيرات اللاحقة في الإلتزام في حسابات الربح أو الخسارة عند حدوثها. (وينطبق هذا سواء تم استخدام "نموذج التكلفة" أو "نموذج إعادة التقييم").

٨. الإفصـــاح

١/٨ إن الإفصاحات المتعلقة بكل صنف من الممتلكات والمصانع والمعدات واسعة وتشمل ما يلي:

- أسس القياس لتحديد إجمالي المبالغ المسجلة
- أساليب الاستهلاك
- الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاستهلاك المستخدمة
- إجمالي المبلغ المسجل والاستهلاك المتراكم (مجمعة مع خسائر انخفاض القيمة المتراكمة) في بداية ونهاية الفترة
- الإضافات
- الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع
- عمليات الشراء من خلال اندماج الأعمال
- الزيادة والانخفاض نتيجة عمليات إعادة التقييم خسائر انخفاض القيمة والقيود العكسية
- الاستهلاك
- صافي فروقات الصرف المعترف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١
- التغييرات الأخرى
- وجود القيود على حقوق الملكية ومقدارها
- الأصول التي يتم التعهد بها كضمان للإلتزامات
- أصول قيد الإنشاء
- تعهدات تعاقدية لشراء ممتلكات ومصانع ومعدات
- التعويض عن الأصول التي تنخفض قيمتها أو الضائعة أو التي يتم التخلي عنها

٢/٨ إذا تم تسجيل الممتلكات والمصانع والمعدات بمبالغ تم إعادة تقييمها، يجب تحديد البنود التالية:

- التاريخ الفعلي للتقييم
- ما إذا كان هنالك مُقيّم مستقل مختص
- الأساليب والافتراضات الهامة المستخدمة في تقييم القيم العادلة
- مدى قياس القيم العادلة بالرجوع إلى الأسعار التي يتم مراعاتها في سوق نشط ومعاملات السوق الحديثة على أساس تجاري، أو حيث يتم تقديرها باستخدام أساليب أخرى
- لكل صنف من الأصول التي تم إعادة تقييمها، المبلغ المسجل الذي كان سيتم الاعتراف به لو لم يتم إعادة تقييم الصنف
- فائض إعادة التقييم، مع الإشارة إلى تغيير الفترة وأية قيود على التوزيعات للمساهمين

أسئلة اختيار متعدد

١. قامت شركة هيلثي بشراء طائرة خاصة لاستخدام موظفيها رفيعي المستوى. بلغت تكلفة الطائرة ١٥ مليون دولار ويمكن استهلاكها إما باستخدام العمر الإنتاجي المركب أو الأعمار الإنتاجية لمكوناتها الرئيسية. من المتوقع أن يتم استعمالها خلال فترة ٧ سنوات. ولمحرك الطائرة عمر إنتاجي مدته ٥ سنوات. يتم استبدال إطارات الطائرة كل سنتين. كما سيتم استهلاك الطائرة باستخدام طريقة القسط الثابت على مدى:

(أ) ٧ سنوات العمر الإنتاجي المركب.

(ب) ٥ سنوات العمر الإنتاجي للمحرك، سنتين العمر الإنتاجي للإطارات و ٧ سنوات العمر الإنتاجي المطبق على تكلفة رصيد الطائرة.

(ج) سنتين العمر الإنتاجي على أساس التحفظ (أقل عمر إنتاجي في جميع أجزاء الطائرة).

(د) ٥ سنوات العمر الإنتاجي على أساس متوسط بسيط للأعمار الإنتاجية لجميع المكونات الرئيسية في الطائرة.

الإجابة: (ب)

٢. قامت إحدى المنشآت باستيراد آلات لتركيبها في مبنى مصنعها الجديد قبل نهاية السنة. لكن بسبب بعض الظروف الخارجة عن سيطرتها، تم تأجيل الآلات بضعة أشهر ولكنها وصلت مبنى المصنع قبل نهاية السنة. وفي غضون ذلك، علمت المنشأة من البنك أنه كان يتم تحميلها فائدة على القرض الذي أخذته لتمويل تكلفة المصنع. ما هي المعالجة الملائمة لأجور الشحن ومصروف الفائدة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦؟

(أ) ينبغي رسملة كلا المصروفين.

(ب) يمكن رسملة الفائدة لكن يجب قيد أجور الشحن كمصروف.

(ج) ينبغي رسملة تكاليف الشحن لكن لا يمكن رسملة الفائدة في ظل هذه الظروف.

(د) يجب قيد كلا المصروفين.

الإجابة: (ج)

٣. تملك شركة "س ص ع" أسطولا يتألف مما يزيد عن ١٠٠ سيارة و ٢٠ سفينة. وهي تعمل ضمن صناعة ذات رؤوس أموال كبيرة ولديها بالتالي ممتلكات ومصانع ومعدات هامة أخرى تسجلها في دفاترها. قررت الشركة إعادة تقييم ممتلكاتها ومصنعها ومعداتها. واقترح محاسب الشركة البدائل التالية. أي من هذه البدائل ينبغي أن تختارها الشركة لتحافظ على امتثالها لأحكام معيار المحاسبة الدولي ١٦؟

(أ) إعادة تقييم نصف واحد فقط من كل صنف من الممتلكات والمصانع والمعدات، حيث أن تلك الطريقة أقل إرهاقا وأسهل بالمقارنة مع إعادة تقييم جميع الأصول مع بعضها.

(ب) إعادة تقييم صنف كامل من الممتلكات والمصانع والمعدات.

(ج) إعادة تقييم سفينة واحدة في كل مرة، حيث أنه أسهل من إعادة تقييم جميع السفن مع بعضها.

(د) بما أنه يتم إعادة تقييم الأصول بشكل منتظم، فليس هنالك حاجة للاستهلاك.

الإجابة: (ب)

٤. قامت إحدى المنشآت بتركيب وحدة إنتاج جديدة وتكبدت عددا من المصاريف في وقت التركيب. ويناقش محاسب المنشأة بأن معظم المصاريف غير مؤهلة للرسملة. من ضمن هذه المصاريف الخسائر التشغيلية الأولية. وهذه ينبغي:

(أ) تأجيلها وإطفائها على مدى فترة معقولة من الزمن.

(ب) قيدها كمصروف وتحميلها على بيان الدخل.

(ج) رسملتها كجزء من تكلفة المصنع كتكلفة منسوبة مباشرة.

(د) نقلها إلى الأرباح المحتجزة لأنه من غير المعقول عرضها كجزء من بيان دخل السنة الحالية.

الإجابة: (ب)

٥. يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٦ معاملة فائض إعادة التقييم الناتج من إعادة التقييم الأولي للممتلكات والمصانع والمعدات بإحدى الطرق التالية. أي من هذه الخيارات الأربعة يعكس متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٦؟

(أ) تحميله بالدائن على الأرباح المحتجزة بما أنه ربح غير متحقق.

(ب) الإفراج عن مبلغ معين إلى بيان الدخل يساوي الفرق بين الاستهلاك المحسوب على أساس التكلفة التاريخية مقابل المبلغ الذي تم إعادة تقييمه.

(ج) خصمه من الأصول المتداولة وإضافته إلى الممتلكات والمصانع والمعدات.

(د) تحميله بالمدين على حساب صنف الممتلكات والمصانع والمعدات التي يتم إعادة تقييمها وتحميله بالدائن على احتياطي يسمى ب "فائض إعادة التقييم"، الذي يتم عرضه تحت فئة "حقوق الملكية".

الإجابة: (د)

١٢ عقود الإيجار (معيار المحاسبة الدولي ١٧)

١. الخلفية والمقدمة

يحدد هذا المعيار المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار في البيانات المالية للمستأجرين والمؤجرين.

٢. نطاق التطبيق

١/٢ يتم تطبيق هذا المعيار في محاسبة عقود الإيجار باستثناء

(أ) عقود الإيجار لاكتشاف أو استخدام الموارد غير المتجددة مثل النفط والغاز الطبيعي وما إلى ذلك

(ب) ترتيبات الترخيص للصور المتحركة وتسجيلات الفيديو والموسيقى وما إلى ذلك

٢/٢ لا ينطبق المعيار في *قياس* ما يلي:

- المتلكات التي يحتفظ بها المستأجرون التي هي عبارة عن ممتلكات استثمارية (راجع معيار المحاسبة الدولي ٤٠)
- المتلكات الاستثمارية التي يقدمها المؤجرون بموجب عقود الإيجار التشغيلية (راجع معيار المحاسبة الدولي ٤٠)
- الأصول البيولوجية التي يحتفظ بها المستأجرون بموجب عقود الإيجار التمويلية (راجع معيار المحاسبة الدولي ٤١)
- الأصول البيولوجية التي يقدمها المؤجرون بموجب عقود الإيجار التشغيلية (راجع معيار المحاسبة الدولي ٤١)

٣. تعريف المصطلحات الرئيسية

عقد الإيجار: هو اتفاق يمنح المؤجر بموجبه للمستأجر مقابل دفعة معينة حق استعمال أصل ما لفترة زمنية متفق عليها.

عقد الإيجار التمويلي: عقد يتم بموجبه نقل كافة المخاطر والمكافئات المرتبطة بملكية الأصل بشكل جوهري. وليس من الضروري أن تنتقل الملكية في النهاية.

عقد الإيجار التشغيلي: هو عقد إيجار غير عقد الإيجار التمويلي.

الحد الأدنى لدفعات الإيجار: هي الدفعات التي يجب تسديدها خلال مدة العقد. وبالنسبة للمستأجر، تشمل هذه أية مبالغ مضمونة سيتم دفعها، أما بالنسبة للمؤجر فهي تشمل أية قيمة متبقية مضمونة للمؤجر.

يتضمن تعريف عقد الإيجار تلك العقود الخاصة باستئجار أصل معين والتي تشمل أحكاما تعطي المستأجر خيار شراء ملكية الأصل عند استيفاء شروط متفق عليها– وتسمى هذه العقود في بعض الأحيان بعقود الشراء بالتقسيط.

حالة عملية

تعلن شركة آر اتش آي أيه جي، وهي منشأة نمساوية، في بياناتها المالية لعام ٢٠٠٣ بأن الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية رفع من القيمة الدفترية الافتتاحية لجميع أصولها غير المتداولة بمبلغ ٦٩ مليون يورو. وتوضح بموجب المبادئ المحاسبية النمساوية المقبولة عموما، بأن استهلاك الأصول غير المتداولة يتأثر جزئيا بالاعتبارات الضريبية، بينما ينسجم بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع الأعمار الإنتاجية المتوقعة.

ويشمل المجموع أعلاه زيادة بمبلغ ٥ مليون يورو ناتجة من رسملة عقود الإيجار التمويلية بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧ *"عقود الإيجار"*، وانخفاض بمبلغ ٧ مليون يورو عن الاستهلاك غير المجدول بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"انخفاض قيمة الأصول"*.

٤. تصنيف عقود الإيجار

١/٤ يعتبر تصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي أمر هام حيث يُطلب وجود معالجات محاسبية مختلفة بشكل كبير للأنواع المختلفة من عقود الإيجار. ويقوم التصنيف على أساس الحد الذي يتم فيه نقل مخاطر ومكافئات الأصل المستأجَر إلى المستأجر أو بقائها مع المؤجر. وتشمل المخاطر التقادم التقني، والخسارة من الطاقة العاطلة، والاختلافات في العائد. وتتضمن المكافئات حقوق بيع الأصل والربح من قيمته الرأسمالية.

٢/٤ يتم تصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي إذا نقل بشكل جوهري جميع مخاطر ومكافآت الملكية إلى المستأجر. وإذا لم يكن كذلك، فهو عقد إيجار تشغيلي. عند تصنيف عقد إيجار معين، من المهم الاعتراف بجوهر الاتفاقية وليس فقط شكلها القانوني. إن الحقيقة التجارية مهمة. وقد تشير الشروط الواردة في عقد الإيجار أن لدى المنشأة تعرض محدود فقط لمخاطر ومنافع الأصل المستأجر. إلا أن جوهر الاتفاقية قد يشير إلى خلاف ذلك. وتشمل الحالات التي تشير *عادة*، بشكل فردي أو مشترك، إلى كون عقد الإيجار هو عقد إيجار تمويلي ما يلي:

- نقل الملكية إلى المستأجر في نهاية مدة العقد.
- عندما يكون للمستأجر خيار شراء الأصل بسعر يُتوقع أن يكون أقل من قيمته العادلة عندما يكون من المحتمل ممارسة الخيار.
- عندما تغطي مدة العقد الجزء الرئيسي من العمر *الاقتصادي* للأصل، حتى لو لم يتم نقل ملكية الأصل.
- عندما تكون القيمة الحالية لدفعات الإيجار الدنيا مساوية فعليا لكامل القيمة العادلة للأصل.
- عندما تكون الأصول المستأجرة ذات طبيعة متخصصة بحيث يمكن للمستأجر فقط استخدامها دون إجراء تعديل كبير.

٣/٤ وتشمل الحالات التي *يمكن أن تشير*، بشكل فردي أو مشترك، إلى كون عقد الإيجار هو عقد إيجار تمويلي ما يلي:

- إذا كان باستطاعة المستأجر إلغاء عقد الإيجار، ويتكبد المستأجر خسائر المؤجر المرتبطة بالإلغاء.
- عندما تستحق الأرباح أو الخسائر من التغيرات في القيمة العادلة للقيمة المتبقية للأصل إلى المستأجر.
- عندما يكون لدى المستأجر خيار الاستمرار في عقد الإيجار لمدة ثانوية بإيجار أقل إلى حد كبير من إيجار السوق.

٤/٤ من الواضح من هذه الأوصاف أنه ينبغي ممارسة درجة كبيرة من الاجتهاد في تصنيف عقود الإيجار، ومن المحتمل أن تُظهر العديد من اتفاقيات الإيجار القليل فقط من الحالات المدرجة، وبعضها أكثر إقناعا من الأخرى. وفي جميع الحالات، ينبغي تحليل جوهر المعاملة وفهمها بشكل صحيح. وينصب التركيز على المخاطر التي يحتفظ بها المؤجر أكثر مما ينصب على منافع ملكية الأصل. وإذا كان يوجد مخاطر قليلة أو لا يوجد مخاطر ذات علاقة على الإطلاق، من المحتمل أن تكون الاتفاقية عبارة عن عقد إيجار تمويلي. وإذا كان المؤجر يعاني من المخاطر المرتبطة بحركة معينة في السعر السوقي للأصل أو استخدام الأصل، يكون عقد الإيجار عادة عبارة عن عقد إيجار تشغيلي.

٥/٤ قد يساعد الغرض من ترتيب عقد الإيجار في إجراء التصنيف. وإذا كان هناك خيار ينبغي إلغائه، ومن المرجح أن يمارس المستأجر ذلك الخيار، فإنه من المحتمل أن يكون عقد الإيجار عبارة عن عقد إيجار تشغيلي.

٦/٤ يتعين إجراء عمليات تصنيف عقود الإيجار في *بداية* العقد. وتكون بداية العقد في تاريخ الاتفاقية أو تاريخ التزام الأطراف بالأحكام الرئيسية لعقد الإيجار، أيهما يأتي أولا. وإذا تم تغيير شروط عقد الإيجار لاحقا إلى درجة يصبح فيها لعقد الإيجار تصنيف مختلف في بدايته، يُعتبر أنه تم الدخول في عقد إيجار جديد. ولا تعتبر التغيرات في التقديرات مثل القيمة المتبقية لأصل معين تغيرا في التصنيف.

٧/٤ يتم تصنيف عقود إيجار الأراضي، إذا لم تُنقل الملكية، كعقود إيجار تشغيلية، حيث يكون للأرض عمر اقتصادي غير محدد وتكون إحدى المكافآت الهامة لملكية الأرض هي الملكية والحق الكاملين في قيمتها القابلة للتحقق. وإذا لم يُتوقع نقل ملكية الأرض إلى المستأجر، فإنه لا يتم نقل مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري، ويتم إبرام عقد إيجار تشغيلي للأرض. ينبغي معاملة عقود إيجار الأراضي والمباني بشكل منفصل، حيث عادة ما يكون عقد إيجار الأرض هو عقد إيجار تشغيلي ويكون عقد إيجار المبنى هو عقد إيجار تمويلي.

٨/٤ تنشأ الصعوبات بسبب الحاجة لتوزيع الحد الأدنى من دفعات الإيجار بين عنصري الأراضي والمباني بالتناسب مع القيم العادلة النسبية لحصص العقارات المؤجرة في بداية عقد الإيجار. وإذا لم يكن من الممكن إجراء التوزيع بشكل موثوق، يُعامل كلا عقدي الإيجار على أنهما عقدي إيجار تمويليين أو تشغيليين، بالاعتماد على التصنيف الذي يتبعه الترتيب بوضوح أكبر.

حالة عملية

تعلن شركة سويسكوم أيه جي في بياناتها المالية لعام ٢٠٠٤ بأن معيار المحاسبة الدولي ١٧ المنقح يقتضي ضرورة دراسة عنصري الأراضي والمباني في عقد الإيجار بشكل منفصل لتصنيف عقود الإيجار. ويتم تصنيف عنصر الأراضي عادة كعقد إيجار تشغيلي ما لم تنتقل الملكية إلى المستأجر في نهاية مدة العقد. وتفصح الشركة عن دخولها في معاملات بيع وإعادة استئجار في العام ٢٠٠١، يتم تصنيف بعضها كعقود إيجار تمويلية دون تمييز بين عنصري الأراضي والمباني. ووفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٧ المنقح، سيتم إلغاء الاعتراف بعناصر الأراضي تلك المصنفة كعقود إيجار تمويلية. ورغم أنه سيكون هناك أثر على الأصول والإلتزامات، تقول الشركة أنه لن يكون هناك أي أثر مادي على الدخل التشغيلي.

٩/٤ إذا كان المستأجر سيصنف الأراضي والمباني كممتلكات استثمارية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٤٠ ويتم إتباع نموذج القيمة العادلة (النموذج المطلوب لعقود الإيجار التشغيلية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٤٠)، لا يُطلب عندئذ إجراء قياس منفصل. وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٤٠، يمكن تصنيف الممتلكات التي يحتفظ بها المستأجر بموجب عقد إيجار تشغيلي كممتلكات استثمارية ويتم محاسبتها *كما لو كانت بموجب عقد إيجار تمويلي*.

حالة دراسية ١

الحقائق

تدخل إحدى المنشآت في اتفاقية إيجار في ١ يوليو ٢٠X٦ تستمر لمدة سبع سنوات. ويكون العمر الاقتصادي للأصل هو سبع سنوات ونصف. وتبلغ القيمة العادلة للأصل ٥ مليون دولار. ويستحق تسديد دفعات الإيجار بقيمة ٤٥٠,٠٠٠ دولار كل ستة أشهر تبدأ في ١ يناير ٢٠X٧. وتبلغ القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار ٤,٦ مليون دولار. وكانت دفعات الإيجار قد بدأ استحقاق تسديدها أصلا في ١ يوليو ٢٠X٦، لكن المؤجر اتفق على تأجيل الدفعة الأولى حتى ١ يناير ٢٠X٧. وتم استلام الأصل من قبل المنشأة في ١ يوليو ٢٠X٦.

المطلوب

وضح الكيفية التي ينبغي بها معاملة اتفاقية الإيجار للسنة المنتهية في ٣١ يناير ٢٠X٧.

الحل

ينبغي الاعتراف بإلتزام الإيجار عند استلام الأصل من قبل المنشأة وعند بدء اتفاقية الإيجار، أي في ١ يوليو ٢٠X٦. ويكون عقد الإيجار هو عبارة عن عقد إيجار تمويلي لأنه يغطي فعليا كامل العمر الاقتصادي للأصل وتبلغ القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار فعليا كامل نسبة ٩٢٪ من القيمة العادلة للأصل.

وخلال مدة الستة أشهر قبل بداية دفعات الإيجار، ستستحق الفائدة على إلتزام الإيجار باستخدام سعر الفائدة الوارد ضمنا في عقد الإيجار. وفي الفترة الممتدة حتى ٣١ يناير ٢٠X٧، ستستحق سبعة أشهر من الفائدة. وسيتم تقسيم الدفعة النقدية في ١ يناير ٢٠X٧ فيما يتعلق بتسديد إلتزام الإيجار ودفع الفائدة المستحقة. وسيتم استهلاك الأصل خلال مدة عقد الإيجار (٧ سنوات) وفقاً لسياسة الاستهلاك للأصول "المملوكة".

٥. عقود الإيجار في البيانات المالية للمستأجرين

١/٥ عقود الإيجار التمويلية

١/١/٥ في بداية مدة عقد الإيجار، يعترف المستأجر بأصل معين وإلتزام معين بالقيمة العادلة للأصل المستأجر أو، إذا كانت أقل، بالقيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار. ويكون معدل الخصم المناسب في حساب القيمة الحالية هو المعدل الوارد ضمنا في عقد الإيجار التمويلي- ذلك المعدل الذي يخصم دفعات الإيجار إلى القيمة العادلة للأصل مضافا إليها أية تكاليف مباشرة أولية للمؤجر.

٢/١/٥ يتلخص أثر هذه المعالجة في عكس الجوهر الاقتصادي للمعاملة. حيث يشترى المستأجر أصل معين طوال الفترة الأساسية من عمره الإنتاجي ويتوقع الحصول بشكل جوهري على كافة المنافع من استخدامه. وبعبارة أخرى، يعتبر ترتيب الإيجار مجرد أداة تمويلية لشراء الأصل.

٣/١/٥ يتم بعد الاعتراف الأولي تقسيم دفعات الإيجار بين تسديد الإلتزام المعلق وتكلفة التمويل من أجل عكس سعر فائدة دوري ثابت على الإلتزام. وتختلف أساليب الحساب وتشمل مجموع من الأرقام، التي هي عبارة عن تقدير تقريبي، ونماذج إطفاء أكثر تعقيدا.

٤/١/٥ ينبغي استهلاك الأصل على مدى عمره الإنتاجي *النافع* بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦، باستخدام معدلات لأصول مماثلة. لكن إذا كان هناك تأكيد معقول بانتقال الملكية إلى المستأجر، ينبغي استخدام مدة العقد أو العمر الإنتاجي، أيهما أقصر.

٢/٥ الإفصاحات لعقود الإيجار التمويلية

تُطلب الإفصاحات التالية لعقود الإيجار التمويلية بالإضافة إلى تلك التي تقتضيها معايير الأدوات المالية:

- صافي القيمة المسجلة في تاريخ الميزانية العمومية لكل صنف من الأصول
- مطابقة بين مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار وقيمتها الحالية
- مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية التي يتم تحليلها فيما يخص
  - فترة أقصاها سنة واحدة؛
  - فترة أقلها سنة وأكثرها خمس سنوات؛ و
  - فترة تزيد عن خمس سنوات
- الإيجارات الطارئة
- مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية المتوقع قبضها بموجب عقود الإيجار من الباطن الغير قابلة للإلغاء
- وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة الخاصة بالمستأجر

٣/٥ عقود الإيجار التشغيلية

١/٣/٥ يتم الاعتراف بدفعات الإيجار بموجب عقود الإيجار التشغيلية كمصروف على أساس القسط الثابت خلال مدة العقد ما لم يوجد أساس آخر أكثر تمثيلا لنمط منافع المستخدم، حتى لو اتبعت الدفعات نمطا مختلفا.

٢/٣/٥ من المهم الاعتراف بأثر الحوافز في عقود الإيجار التشغيلية. عادة ما تتخذ الحوافز للدخول في عقود الإيجار التشغيلية شكل دفعات مقدمة أو فترات لا يوجد فيها إيجارات وما شابه ذلك. وينبغي الاعتراف بهذه الحوافز بشكل مناسب خلال مدة العقد *منذ بدايته*. لذلك لا تعني الفترة التي لا يوجد فيها إيجار بأن المستأجر يتجنب تضمين تكلفة إيجار في بيان الدخل الخاص به. إذ ينبغي أن يقسم الإيجار لكامل عقد الإيجار خلال كامل المدة مما ينتج عنه تكلفة سنوية مخفضة.

حالة دراسية ٢

الحقائق

دخل جاي في عقد إيجار ممتلكات لا تنتقل بموجبه ملكية الأرض إلى المنشأة في نهاية العقد لكن تنتقل ملكية المبنى بعد ١٥ سنة. بدأ العقد في ١ يوليو ٢٠X٥ عندما كانت قيمة الأرض ٥٤ مليون دولار وقيمة المبنى ١٨ مليون دولار. وتبلغ إيجارات العقد السنوية متأخرة السداد اعتباراً من ٣٠ يونيو ٢٠X٦ ما قيمته ٦ مليون دولار للأرض و ٢ مليون دولار للمباني. وقد قامت المنشأة بتخصيص الإيجارات على أساس قيمها العادلة النسبية في بداية عقد الإيجار.

يتم تخفيض الدفعات بموجب شروط العقد بعد كل ٦ سنوات، وتكون مدة الإيجار الدنيا هي ٣٠ سنة. وقد بلغ صافي القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار في ١ يوليو ٢٠X٥ ما قيمته ٤٠ مليون دولار للأرض و ١٧ مليون دولار للمباني. ويتم شطب المباني على أساس القسط الثابت خلال عمرها الإنتاجي البالغ ١٥ سنة وعلى افتراض سعر فائدة فعلي بنسبة ٧٪.

المطلوب —

ناقش كيف يتوجب على جاي معاملة هذا العقد بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧؟

الحل

يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١٧ أن تتم مراجعة طبيعة المعاملة وتحديد مدى نقل مخاطر ومكافئات ملكية الأصل المستأجر. وإذا تم نقل مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري إلى المستأجر، يكون العقد هو عقد إيجار تمويلي. ويتطلب المعيار أن تتم معاملة الأرض والمباني بشكل منفصل. ويُعتبر عقد إيجار الأرض في العادة عقد إيجار تشغيلي ما لم تنتقل الملكية إلى المستأجر. وفي هذه الحالة لا تنتقل الملكية وتكون القيمة الحالية لدفعات الإيجار هي ٧٤٪ فقط من القيمة العادلة للأرض، والتي لا تشكل فعليا كامل القيمة العادلة للأصل المستأجر، وهو أحد معايير تحديد عقد الإيجار التمويلي.

وفي حالة المباني، تنتقل الملكية بعد ١٥ سنة، ويستمر العقد خلال عمره الاقتصادي ما يدل على أنه عقد إيجار تمويلي. وتبلغ القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار ما نسبته ٩٤٪ من القيمة العادلة للعقد في بدايته، ويشير هذا المبلغ إلى أن المستأجر يشتري المبنى فعلياً. ولهذا فإنه يبدو كعقد إيجار تمويلي. وستزداد قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات بمبلغ ١٧ مليون دولار مع زيادة مقابلة في الإلتزامات غير المتداولة. وسيتم تخفيض الإلتزام غير التداول (١٧ مليون دولار) من

خلال تسديد الدفعة في ٣٠ يونيو ٢٠X٦ (٢ مليون دولار) وستتم زيادته من خلال تكلفة الفائدة (١٧ مليون دولار × ٠,٠٧، أو ١,٢ مليون دولار).

ولن تظهر الأرض في الميزانية العمومية وسيتم قيد الإيجارات التشغيلية في بيان الدخل.

٤/٥ الإفصاحات لعقود الإيجار التشغيلية

إلى جانب الإفصاحات التي تقتضيها معايير الأدوات المالية، تُطلب الإفصاحات التالية:

- مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية بموجب عقود الإيجار التشغيلية الغير قابلة للإلغاء لكل مما يلي:
  - فترة أقصاها سنة واحدة؛
  - فترة أقلها سنة وأكثرها خمس سنوات؛ و
  - فترة تزيد عن خمس سنوات
- مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية المتوقع قبضها بموجب عقود الإيجار من الباطن الغير قابلة للإلغاء
- دفعات الإيجار والإيجار من الباطن والإيجارات المشروطة المعترف بها كمصروف
- وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة

حالة دراسية ٣

الحقائق

تدخل إحدى المنشآت في عقد إيجار تمويلي لاستئجار شاحنة من منشأة أخرى. تبلغ القيمة العادلة للشاحنة ١٤٠ ألف دولار. ويستحق دفع الإيجارات شهرياً، ومدة العقد ٥ سنوات. تبلغ القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار في بداية العقد ١٣٢ ألف دولار، وتُقدر القيمة المتبقية غير المضمونة للشاحنة بمبلغ ٢٠ ألف دولار.

المطلوب

ما هو المبلغ الذي سيتم به قيد إلتزام عقد الإيجار في الحسابات المالية في بداية العقد؟

الحل

سيتم قيد أصل وإلتزام العقد بمبلغ ١٣٢ ألف دولار، وهي القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار. وينبغي قيد إلتزام العقد بالقيمة العادلة للأصل المستأجر أو القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار، أيهما أقل. وسيمثل الفرق بين الحد الأدنى من دفعات الإيجار والقيمة العادلة بمبلغ ٨ آلاف دولار القيمة الحالية للقيمة المتبقية غير المضمونة (٢٠ ألف دولار).

حالة دراسية ٤

الحقائق

تستأجر إحدى المنشآت أصل معين من منشأة أخرى. تبلغ القيمة العادلة للأصل ١٠٠,٠٠٠ دولار، وتبلغ إيجارات العقد ١٨,٠٠٠ دولار يستحق دفعها كل نصف سنة. يتم تسديد الدفعة الأولى عند تسليم الأصل. وتبلغ القيمة المتبقية غير المضمونة للأصل بعد فترة العقد البالغة ثلاث سنوات ٤,٠٠٠ دولار، كما أن سعر الفائدة الوارد ضمنا في العقد هو ٩,٣٪ (تقريباً)، والقيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار هي ٩٦,٩٣٦ دولار.

المطلوب

وضح كيفية محاسبة هذا العقد في حسابات المستأجر.

الحل

إن عدد الدفعات هو ٦ دفعات قيمتها الإجمالية ١٠٨,٠٠٠ دولار. وسينتج عن استخدام سعر فائدة ضمني تقريبي خطأ تقريب.

الدفعة	دولار الرصيد	دولار تكلفة التمويل	دولار الدفعة	دولار إلتزام العقد
١	٩٦,٩٣٦	صفر	(١٨,٠٠٠)	٧٨,٩٣٦
٢	٧٨,٩٣٦	٣,٦٧٠	(١٨,٠٠٠)	٦٤,٦٠٦
٣	٦٤,٦٠٦	٣,٠٠٤	(١٨,٠٠٠)	٤٩,٦١٠
٤	٤٩,٦١٠	٢,٣٠٦	(١٨,٠٠٠)	٣٣,٩١٦
٥	٣٣,٩١٦	١,٥٧٧	(١٨,٠٠٠)	١٧,٤٩٣
٦	١٧,٤٩٣	٥٠٧ (٨١٣ – ٣٠٦)	(١٨,٠٠٠)	صفر

هناك خطأ تقريب بمبلغ ٣٠٦ دولار يتم اقتطاعه من آخر تكلفة تمويل ليتم قيده في بيان الدخل.

٦. عقود الإيجار في البيانات المالية للمؤجرين

١/٦ عقود الإيجار التمويلية

١/١/٦ يعترف المؤجرون بالأصول المحتفظ بها بموجب عقود الإيجار التمويلي كذمم مدينة تساوي صافي الاستثمار في عقد الإيجار. إن صافي الاستثمار في عقد الإيجار هو مجموع الحد الأدنى من دفعات الإيجار وأية قيمة متبقية غير مضمونة (إجمالي الاستثمار) مخصومة بالمعدل الوارد ضمنا في عقد الإيجار.

٢/١/٦ بسبب تعريف سعر الفائدة الوارد ضمنا في عقد الإيجار– ذلك السعر الذي يخصم دفعات الإيجار إلى القيمة العادلة للأصل مضافاً إليها التكاليف المباشرة الأولية للمؤجر– يتم تضمين التكاليف المباشرة الأولية للمؤجر تلقائيا في الذمم المدينة. والتكاليف المباشرة للمؤجر هي تلك التكاليف التي تُنسب مباشرة إلى التفاوض بشأن العقد وترتيبه.

٣/١/٦ عقب الاعتراف الأولي، يتم الاعتراف بالدخل التمويلي على أساس نمط يعكس معدل العائد الثابت على صافي الاستثمار في عقد الإيجار. ويتم توزيع المقبوضات بموجب عقد الإيجار التمويلي على إجمالي الاستثمار، كتخفيض في الجانب المدين، وعلى عنصر الدخل التمويلي.

٤/١/٦ ينبغي على المؤجرين الذين يعملون في مجال الصناعة أو التجارة الاعتراف بالأرباح من المعاملة بنفس الطريقة التي يتم بها الاعتراف بأرباح المبيعات العادية للمنشأة. لذا فإن عقد الإيجار التمويلي سوف يؤدي إلى ربح أو خسارة من بيع الأصل بأسعار البيع العادية وإلى دخل تمويلي طوال مدة العقد. وفي حال الإعلان عن أسعار فائدة منخفضة بشكل غير حقيقي، يتم حساب الربح باستخدام أسعار الفائدة السوقية.

٢/٦ الإفصاحات لعقود الإيجار التمويلي

إلى جانب متطلبات معايير الأدوات المالية، يُطلب إجراء الإفصاحات التالية:

- المطابقة بين إجمالي المبلغ المسجل للاستثمار في عقد الإيجار والقيمة الحالية للذمم المدينة للحد الأدنى من دفعات الإيجار المستقبلية
- إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار والحد الأدنى من دفعات الإيجار المستقبلية
  - لمدة أقصاها سنة واحدة
  - لمدة تزيد عن سنة لكن لا تتجاوز خمس سنوات
  - لمدة تزيد عن خمس سنوات
- الدخل التمويلي غير المكتسب
- القيمة المتبقية غير المضمونة
- دفعات الإيجار القابلة للاسترداد المشكوك في تحصيلها
- الإيجارات المشروطة المعترف بها كدخل
- وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة

٣/٦ عقود الإيجار التشغيلية

١/٣/٦ يُظهر المؤجرون الأصول الخاضعة لعقود الإيجار التشغيلية في البيانات المالية وفقاً لطبيعة الأصل– مركبات آلية، مصانع ومعدات، وما إلى ذلك.

٢/٣/٦ يتم الاعتراف بدخل الإيجار من عقود الإيجار التشغيلية في بيان الدخل على أساس القسط الثابت خلال مدة العقد، إلا إذا كان هناك أساساً آخراً يعكس بشكل أفضل طبيعة المنفعة المقبوضة. وكما ذكر سابقاً، ينبغي أن تُؤخذ أية حوافز في الاعتبار .

٣/٣/٦ يتم الاعتراف بالاستهلاك على الأصل الخاضع لعقد إيجار ما على أنه مصروف وينبغي تحديده بنفس الطريقة التي يتم فيها تحديد الأصول المشابهة للمؤجر. بالإضافة إلى ذلك، ينبغي على المؤجر أن يطبق مبادئ معايير المحاسبة الدولية ١٦ و ٣٦ و ٣٨ حسبما هو مناسب.

٤/٣/٦ تُضاف التكاليف المباشرة الأولية لمفاوضة العقد وترتيبه إلى تكلفة الأصل ويتم قيدها كمصروف خلال مدة العقد بنفس الطريقة التي يتم بها الاعتراف بالدخل.

٤/٦ الإفصاحات لعقود الإيجار التشغيلية

إلى جانب متطلبات معايير الأدوات المالية، يُطلب إجراء الإفصاحات التالية:

- الحد الأدنى من دفعات الإيجار المستقبلية بموجب عقود الإيجار التشغيلية الغير قابلة للإلغاء:
  - لمدة أقصاها سنة واحدة
  - لمدة تزيد عن سنة لكن لا تتجاوز خمس سنوات
  - لمدة تزيد عن خمس سنوات
- الإيجارات المشروطة التي يتم الاعتراف بها كدخل
- وصف عام لترتيبات الإيجار الهامة

حالة عملية

يبحث التفسير ٢٧ "*تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لعقود التأجير*" فيما إذا يلبي ترتيب معين تعريف عقد الإيجار بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*"، وإذا لم يكن كذلك، كيف ينبغي على شركة ما حساب رسوماً قد تتقاضاها. هناك أمثلة على مؤشرات تبين أنه من غير المناسب أن يتم الاعتراف مباشرة بكامل الرسوم على أنها دخل.

تفصح مؤسسة البريد الألمانية عن أنها تؤجر للشركات أنظمة فرز إلكترونية رغم أنها تبقى المستفيد والمالك القانوني لجميع الأصول وتبقى تحت تصرف البريد الألماني لأنشطته التشغيلية. وتشير الملاحظة في البيانات المالية لعام ٢٠٠٢ إلى التفسير ٢٧ حيث تبين أن منفعة صافي القيمة الحالية من المعاملات تم الاعتراف بها مباشرة، ما ينتج عنه دخل بقيمة ١٣٦ مليون يورو ومصاريف بقيمة ٤٠ مليون يورو.

٧. معاملات البيع وإعادة الاستئجار ومعاملات أخرى تتعلق بالشكل القانوني لعقد الإيجار

١/٧ غالباً ما تدخل المنشآت في ترتيبات تمويل معقدة تتعلق بترتيبات شبيهة بعقود الإيجار. وينبغي إجراء تحليل دقيق لهذه الترتيبات لضمان أن يُعكس جوهر المعاملة بشكل مناسب وليس شكلها القانوني فحسب.

٢/٧ إن أحد معاملات التمويل الشائعة هو البيع وإعادة الاستئجار حيث يقوم بموجبه مالك الأصل ببيعه إلى أحد المولين الذي يَقوم بدوره بتأجير الأصل للمالك الأصلي. ويكون التحليل مطلوبا لتحديد ما إذا كان إعادة الاستئجار هو عقد إيجار تمويلي أو تشغيلي. ينتج عن عقد الإيجار التمويلي ضرورة *أن يقوم المستأجر بتأجيل أية أرباح من التصرف طوال مدة العقد*. إذا كان عقد إعادة الاستئجار هو عقد إيجار تشغيلي وكانت المعاملة كاملة بالقيمة العادلة، يتم الاعتراف مباشرة بالأرباح أو الخسائر من التصرف.

٣/٧ ينبغي تحليل المعاملات الأخرى الأكثر تعقيدا فيما يتعلق بمضمونها؛ وغالباً ما تتضمن سلسة من المعاملات التي تنطوي على عقود إيجار. ومن وقت إلى آخر، تنشأ المنافع الضريبية، وأحياناً لا تكون هناك معاملة حقيقية عندما يُنظر إلى سلسلة المعاملات بمجملها. وفي مثل هذه الحالات، يجب أن ينعكس المضمون بوضوح في البيانات المالية.

٤/٧ في حال عقد الإيجار التشغيلي، إذا كان سعر البيع أقل من القيمة العادلة، ويتم تعويض الخسارة بواسطة دفعات الإيجار المستقبلية بقيمة أقل من سعر السوق، ينبغي عندئذ تأجيل الخسارة وإطفائها بالتناسب مع دفعات عقد الإيجار على مدى العمر الإنتاجي للأصل.

٥/٧ إذا لم يتم تعويض الخسارة بواسطة دفعات الإيجار المستقبلية، فإنه يتوجب الاعتراف بها مباشرة.

٦/٧ إذا كان سعر البيع أعلى من القيمة العادلة وكانت الإيجارات أعلى من معدلات السوق العادية، فإن الزيادة عن القيمة العادلة ينبغي تأجيلها وإطفائها على مدى العمر الإنتاجي للأصل.

حالة عملية

ذكرت شركة "كونينكليجكي فيليبس الكترونكس إن في" في بياناتها المالية لعام ٢٠٠٤ بأن الأرباح الناشئة عن معاملات البيع وإعادة التأجير التي يتم تأجيلها بموجب مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما سوف يتم تحويلها إلى حقوق الملكية حيث لا يسمح معيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*" بمثل هذا التأجيل.

حالة دراسية ٥

الحقائق

تقوم إحدى المنشآت ببيع مبنى معين إلى شركة تابعة مملوكة بنسبة ١٠٠٪ وتقوم بإعادة استئجاره لمدة أربع سنوات. إن العمر الإنتاجي المتبقي للمبنى هو ١٠ سنوات. وكان سعر بيع المبنى أقل من قيمته المسجلة وقيمته السوقية بنسبة ٢٠٪. وكانت إيجارات العقد مبنية على أساس معدلات السوق. ولا يحق للمنشأة أن تقوم بشراء المبنى من جديد.

المطلوب

ناقش كيف ينبغي معالجة هذه المعاملة في البيانات المالية للمنشأة؟

الحل

من المؤكد تقريبا أن يكون هذا العقد هو عقد إيجار تشغيلي، حيث لا تغطي فترة العقد الجزء الأكبر من حياة المبنى وتقوم الإيجارات على أساس معدلات السوق. إلا أن سعر البيع كان أقل من القيمة المسجلة والقيمة السوقية، ولم يتم تعويض هذه الخسارة بواسطة الإيجارات المستقبلية. لذا فإنه يتوجب مباشرة الإعتراف بالخسارة.

سيتم إلغاء المعاملة عند التوحيد لكن حسابات المنشأة المفردة ستعترف بها. وحيث أن المنشآت هي أطراف مرتبطة مع بعضها البعض، فإن جوهر المعاملة يجب تدقيقه بعناية. ورغم أنه لا يحق للمنشأة إعادة شراء الأصل، إلا أنه يمكنها ممارسة ذلك الحق من خلال سيطرتها على الشركة التابعة المملوكة بنسبة١٠٠٪. ويمكن أن تغير هذه السيطرة من وضعية عقد الإيجار.

حالة دراسية ٦

الحقائق

تقوم إحدى المنشآت باستئجار مركبة آلية لمدة ٥ سنوات. ويُقدر العمر الاقتصادي للمركبة بسبع سنوات. هذا ويحق للمنشأة شراء المركبة في نهاية مدة عقد الإيجار بنسبة ٥٠٪ من قيمتها السوقية بالإضافة إلى دفعة اسمية بنسبة ٠,٥٪ من قيمة السوق في ذلك التاريخ. وينبغي أن تغطي هذه الدفعة الاسمية تكاليف بيع المركبة.

المطلوب

كيف ينبغي تصنيف عقد الإيجار في البيانات المالية للمنشأة؟

الحل

سيكون عقد الإيجار هو عقد إيجار تمويلي حيث من المحتمل أن تشتري المنشأة المركبة بالسعر المذكور لأنه سيتم بيعها بنسبة ٥٠٪ من القيمة السوقية للمركبة مضافاً إلى ذلك تكلفة اسمية. يوضح التفسير ١٥ *"عقود الإيجار التشغيلية – الحوافز"* الاعتراف بالحوافز المتعلقة بعقود الإيجار التشغيلية من قبل كل من المستأجر والمؤجر. يجب أن تعتبر حوافز عقد الإيجار جزءاً لا يتجزأ من العوض النقدي مقابل استعمال الأصل المستأجر. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٧ من المنشأة معاملة الحوافز كتخفيض من دخل العقد أو مصاريف العقد، كما ينبغي الاعتراف بالحوافز من قبل المؤجر والمستأجر خلال مدة العقد، وذلك باستعمال أسلوب إطفاء واحد يتم تطبيقه على صافي العوض النقدي.

يتناول تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٤ "تحديد ما إذا كان ترتيب يحتوي على عقد إيجار" الاتفاقيات التي لا تتخذ الشكل القانوني لعقد الإيجار ولكنها تعطي الحق باستعمال الأصول مقابل تسديد دفعات. تشمل هذه الاتفاقيات ترتيبات الاستعانة بمصادر خارجية وعقود الاتصالات. وإذا كانت الاتفاقية تتضمن الحق في السيطرة على استعمال الأصل الأساسي، فإنه يجب محاسبتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٧. ويكون هذا هو الحال إذا تم تلبية أي من الشروط التالية:

- إذا كان لدى المشتري في الاتفاق المقدرة أو الحق لتشغيل الأصل أو توجيه الآخرين لتشغيل الأصل.
- إذا كان لدى المشتري المقدرة أو الحق في السيطرة على الوصول المادي إلى الأصل.
- هناك إمكانية ضئيلة فقط بأن تقوم أطراف أخرى غير المشتري بأخذ مقدار كبير من إنتاج الأصل، وأن السعر الذي سوف يدفعه المشتري ليس محدداً لكل وحدة من وحدات الإنتاج أو مساوٍ لسعر السوق الحالي في وقت التسليم.

٧/٧ ينص التفسير ٢٧ " *تقييم محتوى العمليات التي تتضمن الصيغة القانونية لعقود التأجير*" غير أن محاسبة الترتيبات بين المشروع والمستثمر يجب أن تعكس جوهر الترتيب. وينبغي تقييم كافة جوانب الترتيب لتحديد جوهره، مع إعطاء أهمية لتلك الجوانب والمدلولات الضمنية ذات التأثير الاقتصادي.

٨/٧ عندما لا يمكن فهم التأثير الاقتصادي الكلي دون الرجوع إلى سلسلة المعاملات ككل، ينبغي عندئذ محاسبة سلسلة المعاملات على أنها معاملة واحدة.

أسئلة اختيار متعدد

١. يعتمد تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي أو تمويلي على:
(أ) طول فترة الإيجار.
(ب) نقل مخاطر ومكافئات الملكية.
(ج) الحد الأدنى من دفعات الإيجار كونها على الأقل ٥٠٪ من القيمة العادلة.
(د) العمر الاقتصادي للأصل.

الإجابة: (ب)

٢. إن المفهوم المحاسبي المستخدم بشكل رئيسي لتصنيف عقود الإيجار إلى عقود إيجار تشغيلية وتمويلية هو:
(أ) تفضيل الجوهر على الشكل.
(ب) الحيطة والحذر.
(ج) الحيادية.
(د) الاكتمال.

الإجابة: (أ)

٣. أي من الحالات التالية تقود بشكل واضح إلى عقد إيجار يتم تصنيفه كعقد إيجار تشغيلي؟
(أ) نقل الملكية إلى المستأجر في نهاية مدة الإيجار.
(ب) خيار الشراء بقيمة تقل عن القيمة العادلة للأصل.
(ج) تغطي مدة الإيجار الجزء الرئيسي من عمر الأصل.
(د) القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار تشكل ٥٠٪ من القيمة العادلة للأصل.

الإجابة: (د)

٤. يتم عادة تصنيف عقد الإيجار:
(أ) في نهاية مدة الإيجار.
(ب) بعد فترة "هدوء" لسنة واحدة.
(ج) في بداية عقد الإيجار.
(د) عندما تعتبره المنشأة أمرا ضروريا.

الإجابة: (ج)

٥. عندما يكون هناك إيجار لأراضي ومباني ولم تنتقل ملكية الأرض فيها، يتم التعامل مع عقد الإيجار عموما كما لو أن:
(أ) الأرض هي إيجار تمويلي والمبنى هو أيضاً إيجار تمويلي.
(ب) الأرض هي إيجار تمويلي والمبنى هو إيجار تشغيلي.
(ج) الأرض هي إيجار تشغيلي والمبنى هو إيجار تمويلي.
(د) الأرض هي إيجار تشغيلي والمبنى هو أيضا إيجار تشغيلي.

الإجابة: (ج)

٦. يسبب تجزئة إيجار الأراضي والمباني صعوبة في توزيع الحد الأدنى من دفعات الإيجار. وفي هذه الحالة ينبغي تجزئة الحد الأدنى من دفعات الإيجار:
(أ) حسب القيمة العادلة النسبية للعنصرين.
(ب) بواسطة المنشأة على أساس العمر الإنتاجي للعنصرين.
(ج) استخدام أسلوب مجموع الأرقام.
(د) وفقا لأي طريقة عادلة تحددها المنشأة.

الإجابة: (أ)

٧. تصنف المنشأة عقد إيجار الأراضي والمباني كممتلكات استثمارية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٤٠ وقد تبنت المنشأة نموذج القيمة العادلة. في هذه الحالة:
(أ) يكون فصل قياس إيجار الأراضي والمباني هو أمراً إلزامياً.
(ب) يكون فصل قياس إيجار الأراضي والمباني غير مطلوب.
(ج) يتم التعامل مع عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي.
(د) لا يمكن التعامل مع عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي.

الإجابة (ب)

٨. أي من التالي يعتبر محاسبة صحيحة لعقد الإيجار التمويلي في حسابات المستأجر (بافتراض أنه يتم استخدام القيمة العادلة):

(أ)
منه حساب الأصل
له حساب الإلتزام } بالقيمة العادلة

منه بيان الدخل
له حساب الأصل } بمبلغ الاستهلاك

منه بيان الدخل
له حساب الإلتزام } تكلفة تمويل عن الفترة

منه حساب الإلتزام
له النقد } النقد المدفوع في الفترة

(ب)
منه حساب الإلتزام
له حساب الأصل } بالقيمة العادلة

منه بيان الدخل
له حساب الأصل } بمبلغ استهلاك

منه حساب الإلتزام
له بيان الدخل } تكلفة تمويل عن الفترة

منه حساب الإلتزام
له النقد } النقد المدفوع في الفترة

(ج)
منه حساب الأصل
له حساب الإلتزام } بالقيمة العادلة

منه حساب الأصل
له بيان الدخل } بمبلغ استهلاك

منه حساب الإلتزام
له بيان الدخل } تكلفة تمويل عن الفترة

منه حساب الإلتزام
له النقد } النقد المدفوع في الفترة

(د)
منه حساب الأصل
له حساب الإلتزام } بالقيمة العادلة

منه بيان الدخل
له حساب الأصل } بمبلغ استهلاك الأصل

منه حساب الإلتزام
له بيان الدخل } تكلفة تمويل عن الفترة

منه حساب الإلتزام
له النقد } النقد المدفوع في الفترة

الإجابة: (أ)

٩. أي من التالي يمثل المعالجة المحاسبية الصحيحة لدفعة الإيجار التشغيلي في حسابات المستأجر؟

(أ) منه النقد
له إيجارات عقد الإيجار التشغيلي/ بيان الدخل

(ب) منه إيجارات عقد الإيجار التشغيلي/ بيان الدخل
له النقد

(ج) منه حساب الأصل
له النقد

(د) منه النقد
له حساب الأصل

الإجابة: (ب)

١٠. أي من التالي يمثل المعالجة المحاسبية الصحيحة لعقد الإيجار التمويلي في حسابات المؤجر؟

(أ) معاملته كأصل غير متداول يساوي صافي الاستثمار في عقد الإيجار و الاعتراف بكافة الدفعات التمويلية في بيان الدخل.
(ب) معاملته كذمم مدينة تساوي إجمالي المبلغ مستحق القبض على العقد والاعتراف بالدفعات التمويلية في النقد ومن خلال تخفيض المدين.
(ج) معاملته كذمم مدينة تساوي صافي الاستثمار في عقد الإيجار والاعتراف بالدفعة التمويلية من خلال تخفيض المدين ونقل الفائدة إلى بيان الدخل.
(د) معاملته كذمم مدينة تساوي صافي الاستثمار في عقد الإيجار والاعتراف بالدفعات التمويلية في النقد ومن خلال تخفيض المدين.

الإجابة: (ج)

١١. ينبغي أن يتم التعامل مع الأرباح من معاملة الإيجار التمويلي بالنسبة للمؤجرين من الصناعيين أو التجار كما يلي:

(أ) لا يتم الاعتراف بها بشكل منفصل عن الدخل التمويلي.
(ب) يتم الاعتراف بها بالطريقة العادية في المعاملة.
(ج) يتم الاعتراف بها فقط في نهاية مدة الإيجار.
(د) يتم توزيعها على أساس القسط الثابت خلال مدة الإيجار.

الإجابة: (ب)

١٢. في حال معاملات البيع وإعادة الاستئجار، إذا كان البيع يتم بأقل من القيمة العادلة للأصول ويتم تعويض الخسارة بواسطة دفعات الإيجار المستقبلية، فإنه يتم التعامل مع الخسارة كما يلي:

(أ) يتم الاعتراف بها مباشرة في الاحتياطي.
(ب) يتم تأجيلها وإطفائها خلال العمر الإنتاجي للأصل.
(ج) يتم تأجيلها حتى نهاية مدة الإيجار.
(د) يتم الاعتراف بها مباشرة في حسابات الربح والخسارة.

الإجابة: (ب)

١٣. يجب على المؤجر أن يظهر الأصول التي تكون خارج العمليات التأجيرية التشغيلية كالتالي:-

(أ) ينبغي حذف الأصل من الميزانية العمومية وينبغي أن يؤول دخل الإيجار إلى الاحتياطي.
(ب) ينبغي حذف الأصل من الميزانية العمومية وينبغي أن يؤول دخل الإيجار إلى بيان الدخل.
(ج) ينبغي إظهار الأصل في الميزانية العمومية بحسب طبيعته وينبغي أن يؤول دخل الإيجار إلى الاحتياطي.
(د) ينبغي إظهار الأصل في الميزانية العمومية بحسب طبيعته وينبغي أن يؤول دخل الإيجار إلى بيان الدخل.

الإجابة: (د)

١٣ الإيراد (معيار المحاسبة الدولي ١٨)

١. الخلفية والمقدمة

١/١ يُعرّف *إطار إعداد وعرض البيانات المالية* "الدخل" على أنه "زيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات واردة أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الإلتزامات ينجم عنها زيادة في حقوق الملكية، باستثناء تلك المرتبطة بالمساهمات من المشاركين في حقوق الملكية." ويشمل الدخل كلاً من الإيرادات والمكاسب.

٢/١ يجب أن يتم التمييز بين "الإيراد" و "المكاسب". فالإيراد ينجم عن الأنشطة العادية للمنشأة. بينما تشمل المكاسب بنوداً معينة كالربح الناتج عن التصرف في الأصول غير التداولة، أو من إعادة تحويل الأرصدة بالعملات الأجنبية، أو تعديلات القيمة العادلة على الأصول المالية وغير المالية.

٣/١ يحدد هذا المعيار متطلبات الاعتراف بالإيرادات في البيانات المالية للمنشأة. يمكن أن يتخذ الإيراد أشكالا مختلفة مثل بيع البضائع وتقديم الخدمات ورسوم الإتاوات ورسوم الامتياز والرسوم الإدارية وتوزيعات الأرباح والفوائد والاشتراكات وما إلى ذلك.

٤/١ إن الموضوع الرئيسي في الاعتراف بالإيرادات هو *توقيته*- في أي وقت يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية للمنشأة ويكون بالإمكان قياس المنافع بموثوقية.

٥/١ كانت بعض الفضائح المالية التي ذاع صيتها مؤخراً والتي سببت اضطراباً عظيماً في العالم المالي هي نتيجة التلاعبات المالية الناجمة عن الاعتراف بالإيرادات على أساس سياسات محاسبية غير سليمة. لقد كان لهذه الخدع المالية الناجمة عن استخدام سياسات الاعتراف بالإيرادات الصارمة أن لفتت أنظار العالم المحاسبي إلى أهمية محاسبة الإيرادات.

٦/١ من المهم جدا أن يتم تحديد وقت الاعتراف بالإيرادات بالشكل الصحيح. على سبيل المثال، في حال بيع البضائع، هل ينبغي الاعتراف بالإيرادات عند استلام طلب العميل، أم عند استكمال الإنتاج، أم في تاريخ الشحن، أم عند تسليم البضائع للعميل؟ إن اتخاذ القرار حول وقت وكيفية الاعتراف بالإيرادات ذو أثر كبير على تحديد "صافي الدخل" للسنة (أي السطر الأخير)، وهو بالتالي عنصر هام جداً في العملية الكاملة لإعداد البيانات المالية.

٢. نطاق التطبيق

١/٢ ينبغي تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٨ في حساب الإيرادات الناجمة عن:

- بيع البضائع
- تقديم الخدمات
- استخدام أصول المنشأة من قبل الآخرين مما يولد فائدة أو أتاوات أو توزيعات أرباح

٢/٢ لا يتطرق المعيار إلى الإيرادات الناتجة من البنود التالية، حيث يتم التطرق إليها في معايير أخرى:

- عقود الإيجار (معيار المحاسبة الدولي ١٧)
- توزيعات الأرباح من الاستثمارات التي يتم محاسبتها بموجب طريقة حقوق الملكية (معيار المحاسبة الدولي ٢٨)
- عقود التأمين (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤)
- التغيرات في القيم العادلة للأدوات المالية (معيار المحاسبة الدولي ٣٩)
- التغيرات في قيم الأصول المتداولة
- الاعتراف الأولي والتغيرات في قيمة الأصول البيولوجية (معيار المحاسبة الدولي ٤١)
- الاعتراف الأولي بالإنتاج الزراعي (معيار المحاسبة الدولي ٤١)
- استخراج المعادن

٣. تعريف المصطلحات الرئيسية (وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٨)

الإيراد: إجمالي التدفق الوارد للمنافع الاقتصادية *خلال الفترة* الناشئ أثناء سير الأنشطة العادية عندما ينتج عن تلك التدفقات الواردة زيادة في حقوق الملكية، باستثناء الزيادة المتعلقة بالمساهمات من المشاركين في حقوق الملكية.

القيمة العادلة: المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به أو تسوية إلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري.

حالة عملية

يشير "الإيراد" فقط إلى تلك المبالغ المقبوضة أو مستحقة القبض من قبل المنشأة في حسابها الخاص. ولا يتم تصنيف المبالغ المقبوضة أو مستحقة القبض لحسابات الآخرين كدخل لأنه لا توجد أية زيادة في حقوق الملكية؛ فمثل تلك البنود تعتبر إلتزامات. وتشمل الأمثلة ضرائب المبيعات (المبالغة المستحقة للحكومة) وأقساط التأمين المحصلة من قبل الوكيل (الإيراد في هذه الحالة هي العمولة) وما شابه ذلك.

٤. قياس الإيراد

١/٤ ينبغي قياس الإيراد بالقيمة العادلة للعوض النقدي المقبوض أو مستحق القبض. وفي معظم الحالات، يتم تحديد القيمة بسهولة من خلال عقد المبيعات بعد الأخذ في الاعتبار الخصومات أو الحسومات التجارية.

حالة دراسية ١

الحقائق

لدى شركة "بيج بالك" ترتيبات مع عملائها تتمثل في أنه إذا اشترى عملائها خلال أي فترة مدتها ١٢ شهر تنتهي في ٣١ مارس بضائع بما قيمته واحد مليون دولار على الأقل، فسوف يحصلون على خصم بأثر رجعي بنسبة ٢٪. تنتهي السنة المالية للشركة في ٣١ ديسمبر، وقد قامت ببيع أحد عملائها خلال الفترة من ١ إبريل ولغاية ٣١ ديسمبر بمبلغ ٩٠٠,٠٠٠ دولار.

المطلوب

ما هو مبلغ الإيرادات الذي ينبغي على شركة "بيج بالك " الاعتراف به؟

الحل

على أساس الحساب التناسبي، ستقوم الشركة بإتمام مبيعات إلى عملائها بمبلغ ١,٢ مليون دولار (٩٠٠,٠٠٠ × ١٢ / ٩). لذلك ينبغي أن تستحق الشركة حسم بأثر رجعي بنسبة ٢٪ على مبلغ ٩٠٠,٠٠٠ دولار وأن تعترف بالإيرادات بمبلغ ٨٨٢,٠٠٠ دولار.

غير أن المعاملات يمكن أن تكون أكثر تعقيدا، على سبيل المثال إذا تم تقديم ائتمان بفترة أطول من المعتاد وبأسعار فائدة أقل من قيم السوق أو إذا تم تبادل الأصول. في كلا الحالتين ينبغي تحليل المعاملة بدقة.

حالة دراسية ٢

الحقائق

تبيع شركة "نايس جاي إنك" بضائع كلفتها ١٠٠,٠٠٠ دولار إلى شركة "ستارت أب" بمبلغ ١٤٠,٠٠٠ دولار وفترة ائتمان تصل لغاية ستة أشهر. يبلغ السعر النقدي العادي لشركة "نايس جاي إنك" ١٢٥,٠٠٠ دولار بفترة ائتمان لمدة شهر واحد أو بخصم يبلغ ٥,٠٠٠ دولار على الدفع عند التسليم.

المطلوب

كيف ينبغي لشركة "نايس جاي إنك" قياس الدخل من المعاملة؟

الحل

تمول "شركة نايس جاي إنك" فعليا شركة "ستارت أب" لمدة ستة أشهر. وكان سيبلغ السعر العادي ١٢٠,٠٠٠ دولار (١٢٥,٠٠٠ – الخصم النقدي بقيمة ٥,٠٠٠). وعليه ينبغي حساب الإيرادات بمبلغ يخصم مبلغ البيع الفعلي بقيمة ١٤٠,٠٠٠ دولار ليصبح ١٢٠,٠٠٠ دولار.

ويتم الاعتراف بالفرق بين المبلغ الاسمي بقيمة ١٤٠,٠٠٠ دولار والقيمة المخصومة كدخل فائدة خلال فترة التمويل البالغة ستة أشهر.

٢/٤ يتعين فحص عملية تبادل البضائع أو الخدمات بشكل مختلف. فإذا تم تبادل بضائع أو خدمات ذات طبيعة وقيمة مشابهتين، لا تكون حصلت أي معاملة ولا يتم الاعتراف بأي إيراد.

٣/٤ لكن إذا تم تبادل بضائع أو خدمات مختلفة في طبيعتها، يتم الاعتراف بمعاملة الإيراد بالقيمة العادلة للبضائع أو الخدمات المستلمة. وإذا لم تكن تلك القيمة قابلة للتحديد بسهولة، يتم الاعتراف بالإيرادات بالقيمة العادلة للبضائع الممنوحة أو الخدمات المقدمة. وفي كلا الحالتين، يتم تعديل الإيراد لأي نقد أو نقد معادل منقول.

٤/٤ يتناول التفسير ٣١ معاملات المقايضة المرتبطة بخدمات الإعلان. وينطبق التفسير على قياس القيمة العادلة للإيراد من معاملات المقايضة هذه. حيث ينص على إمكانية قياس ذلك الإيراد فقط بالرجوع إلى المعاملات غير المتعلقة بالمقايضة التي:

- تتضمن إعلاناً مشابه للإعلان في معاملات المقايضة
- تحدث بشكل متكرر
- تمثل عدد شائع من المعاملات والمبالغ عند مقارنتها بالمعاملات غير المتعلقة بالمقايضة لتقديم إعلان مشابه للإعلان في معاملات المقايضة
- تتضمن نقد و/أو شكل آخر من العوض النقدي (مثل الأوراق المالية المتداولة) ذو قيمة عادلة يمكن قياسها بموثوقية
- لا تتضمن نفس الطرف القابل في معاملات المقايضة

٥. تحديد المعاملة

عندما تنطبق عادة معايير الاعتراف الواردة في المعيار، فإنه يتم تطبيقها على كل معاملة. غير أن هناك حالات تظهر مع المعاملات الأكثر تعقيدا عندما يتعين تطبيق المعايير على *مكونات* المعاملة.

حالة دراسية ٣

الحقائق

تبيع شركة "فول سيرفس" بعض المعدات التي يبلغ سعرها النقدي ١٠٠,٠٠٠ دولار بمبلغ ١٤٠,٠٠٠ دولار مع إلتزامها بصيانة المعدات لمدة سنتين دون أجور إضافية.

الحل

تعترف شركة "فول سيرفس" بالإيراد من بيع البضائع بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ دولار. ويتم الاعتراف برصيد ٤٠,٠٠٠ خلال سنتين كإيراد خدمة.

٦. بيع البضائع

١/٦ يحدد المعيار ضرورة الاعتراف بالإيراد من بيع البضائع عندما يتم تلبية جميع المعايير التالية:

- أن يتم نقل مخاطر ومكافئات الملكية الهامة إلى المشتري.
- أن لا يحافظ البائع على مشاركة إدارية مستمرة إلى الحد المرتبط عادة بالملكية كما لا يحتفظ بسيطرة فعالة على البضائع الباعة.
- أن يكون من المكن قياس مبلغ الإيرادات بموثوقية.
- أن يكون من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة إلى البائع.
- أن يكون من المكن قياس التكاليف المتكبدة أو التي سيتم تكبدها فيما يخص المعاملة بموثوقية.

٢/٦ يعتبر نقل المخاطر والمكافئات "الهامة" أمراً أساسياً. على سبيل المثال، إذا بيعت البضائع على أن يتم تحصيل المبالغ مستحقة القبض فقط إذا تمكن المشتري من البيع، فإنه يتم الاحتفاظ بمخاطر الملكية "الهامة" من قبل البائع الأصلي ولا يتم الاعتراف بأي بيع.

٣/٦ تتطلب المرحلة الزمنية التي يتم فيها نقل مخاطر ومكافئات الملكية "الهامة" إلى المشتري دراسة دقيقة تنطوي على فحص الظروف المحيطة بالمعاملة. وتحدث عموماً عملية نقل مخاطر ومكافئات الملكية "الهامة" عندما تنتقل الملكية إلى المشتري أو عندما يستلم المشتري ملكية البضائع. لكن في بعض الظروف لا يتزامن نقل مخاطر ومكافئات الملكية مع تحويل الملكية القانونية أو نقل الملكية، مثل بيع أحد المباني الذي لا يزال قيد الإنشاء.

حالة عملية

في حال مبيعات التجزئة، حيث يكون للعملاء الحق بإرجاع البضائع أو حق استرداد الأموال، لا يعتبر الاحتفاظ بالمخاطر والمكافئات على ذلك القدر من "الأهمية" بحيث لا يتم الاعتراف بالإيراد من بيع البضائع في الوقت الذي يتم فيه بيع البضائع إلى العملاء. وتكون المخاطرة غير المنقولة هي مخاطرة إرجاع البضائع المباعة من قبل العملاء أو مخاطرة أن يطلب العملاء استرداد أموالهم. وفي مثل هذه الحالة يتم الاعتراف بالإيراد في وقت البيع شريطة أن يكون باستطاعة البائع تقدير العوائد المستقبلية بموثوقية (على أساس منطقي ما، مثل الخبرات السابقة وعوامل أخرى ذات صلة) والاعتراف بمخصص معين بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

٤/٦ وعلاوة على ذلك، يجب قياس *التكاليف* المتكبدة فيما يخص المعاملة بموثوقية.

حالة دراسية ٤

الحقائق

قامت شركة "بيسبوك إنك" بتصنيع آلة معينة بشكل خاص وفق تصميم أحد عملائها. ولا يمكن استخدام الآلة من قبل أي طرف آخر. ولم يسبق للشركة أن صنعت مثل هذا النوع من الآلات وتتوقع أن يظهر عددا من الأخطاء في تشغيلها خلال السنة الأولى من الاستخدام وهي ملزمة تعاقديا بتصحيح هذه الأخطاء للعميل دون تكبد تكلفة إضافية. ويمكن أن تكون طبيعة تلك الأخطاء "هامة" إلى حد كبير. وفي نهاية السنة المالية للشركة، تم تسليم وتركيب الآلة وتم إصدار فاتورة للعميل بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ دولار (سعر العقد)، وبلغت التكاليف التي تكبدتها الشركة لغاية ذلك التاريخ ما قيمته ٦٥,٠٠٠ دولار.

المطلوب

كيف ينبغي لشركة "بيسبوك إنك" الاعتراف بهذه المعاملة؟

الحل

بما أن شركة "بيسبوك إنك" لم تقم بتصنيع هذا النوع من الآلات مسبقاً، فهي ليست في وضع يمكنها فيه قياس تكلفة تصحيح أية أخطاء قد تظهر بموثوقية. وعليه، فان تكلفة المعاملة بالنسبة للشركة لا يمكن قياسها بموثوقية ولا ينبغي الاعتراف بأي بيع.

٥/٦ كثيراً ما تخضع عقود بيع البضائع *لشروط معينة* مثل:

- أن تكون خاضعة للفحص و/أو التركيب. فإذا كانت عملية التركيب هي عملية بسيطة وسريعة (أي أنها تشكل جزء غير هام من عقد المبيعات)، يمكن الاعتراف بالإيراد عند التسليم.
- عند الموافقة مع حق الرجوع. يتم الاعتراف بالعقد عندما يتم قبول البضائع أو تنقضي فترة حق الإرجاع.
- برسم الأمانة. يتم الاعتراف بالعقد عندما يكون المرسل إليه قد باع البضائع.
- الدفع عند التسليم. يتم الاعتراف بالعقد عندما يتم قبض النقد.
- مشتريات مؤجلة التسليم. عندما يتم تسليم البضائع عند تسديد القسط الأخير. إذا أظهرت السجلات أنه يتم عادة قبض الدفعة كاملة، فانه يمكن الاعتراف بالإيراد عندما يتم استلام عربون كبير وعندما تكون البضائع في المتناول وجاهزة للتسليم. وبخلاف ذلك، لا يتم الاعتراف بالإيراد إلا عند التسليم.

٦/٦ وبعبارة أخرى، إذا احتفظ البائع بمخاطر الملكية "الهامة"، لا تعتبر المعاملة على أنها بيع لأغراض الاعتراف بالإيراد. وقد يحتفظ البائع بمخاطر الملكية "الهامة" التي يمكن أن تظهر بعدة طرق. وتبين الحالة الدراسية التالية الظروف التي يحتفظ فيها البائع بمخاطر الملكية "الهامة".

حالة دراسية ٥

أي من الحالات التالية تشير إلى أنه لم يتم نقل "المخاطر والمكافئات" إلى المشتري؟

(أ) تبيع شركة "س ص ع" بضائع إلى شركة "أيه بي سي". ويرد في عقد المبيعات فقرة تنص بوجود إلتزام على البائع مقابل الأداء غير المرضي، والذي لا تحكمه نصوص الكفالة العادية.

(ب) قامت شركة زيتا بشحن آلات إلى وجهة معينة حددها المشتري. ويرتبط جزء كبير من المعاملة بالتركيب الذي لم يتم بعد أدائه من قبل شركة زيتا.

(ج) يحق للمشتري إلغاء المشتريات لسبب غير محدد في عقد البيع (الموقع حسب الأصول من كلا الطرفين) ويكون البائع غير متأكد من النتيجة.

الحل

(أ) وفقا للفقرة الواردة في عقد المبيعات، لدى شركة "س ص ع" إلتزام يتعدى نصوص الكفالة العادية. لذلك لم يتم نقل "مخاطر ومكافئات الملكية " إلى المشتري في تاريخ البيع.

(ب) لم يتم نقل "مخاطر ومكافئات الملكية" إلى المشتري في تاريخ تسليم الآلات لأنه لم يتم بعد انجاز جزء كبير من المعاملة (أي التركيب).

(ج) لن يتم نقل "مخاطر ومكافئات الملكية" إلى المشتري نتيجة "الشكوك غير المحددة" الناشئة عن شروط عقد البيع (الموقع حسب الأصول من كلا الطرفين)، والتي تسمح للمشتري الاحتفاظ بحق إلغاء البيع الذي يكون البائع بسببه غير متأكد من النتيجة.

٧/٦ لا تعتبر المعاملة على أنها عملية بيع حتى يكون من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى المنشأة. وفي بعض الحالات، قد يكون استلام العوض النقدي هو أمر مشكوك فيه. وينبغي أن لا يتم الاعتراف بالبيع إلى أن يتم إزالة الشكوك.

حالة عملية
عندما تنشأ الشكوك حول قابلية تحصيل الإيرادات المسجلة في فترة مبكرة، يتم عندئذ الاعتراف بالمبلغ غير القابل للتحصيل كمصروف مقارنة بتعديل الإيراد المعترف به أصلا في فترة مبكرة.

٨/٦ ينبغي مطابقة الإيرادات المعترف بها والتكاليف (المصاريف) المرتبطة بها كما يتعين الاعتراف بها في نفس الوقت- وهذا أمر أساسي لأنه إذا لم يكن من المكن قياس التكاليف بموثوقية، فإنه لا ينبغي الاعتراف بالإيراد ذو العلاقة. وفي مثل هذه الحالة، يتم قيد أي عوض نقدي يُقبض من تلك المعاملات على أنه إلتزام.

٧. تقديم الخدمات

١/٧ يمكن الاعتراف بالإيراد من تقديم الخدمات بالرجوع إلى مرحلة الإنجاز إذا كان من المكن تقدير النتيجة النهائية بموثوقية. ويكون هذا هو الحال:

- إذا كان من المكن قياس مبلغ الإيراد بموثوقية.
- إذا كان من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة إلى البائع.
- إذا كان من المكن قياس مرحلة الإنجاز بموثوقية.
- إذا كان من المكن قياس التكاليف المتكبدة وتكلفة الإنجاز بموثوقية.

٢/٧ تشابه هذه الطريقة للاعتراف بالإيرادات تلك الطريقة التي تم تحديدها في معيار المحاسبة الدولي ١١ لعقود الإنشاء. وتنطبق المتطلبات الواردة في ذلك المعيار بنفس الطريقة بالنسبة لتقديم الخدمات، مثل الأنظمة الصارمة لإعداد الموازنات وحساب التكاليف. كما أن منهجيات تقدير نسبة الخدمات المقدمة، مثل الدراسات الاستطلاعية، أو نسبة التكاليف المتكبدة إلى إجمالي التكاليف المقدرة هي أيضا متشابهة. بالإضافة إلى ذلك، إذا لم يكن من المكن تقدير النتيجة بموثوقية، فإنه يتم الاعتراف بالإيراد فقط إلى الحد الذي تكون فيه التكاليف قابلة للاسترداد.

٣/٧ أمثلة

- يتم الاعتراف بتكاليف التركيب خلال فترة التركيب بالرجوع إلى مرحلة الإنجاز.
- يتم الاعتراف عادة بالاشتراكات على أساس القسط الثابت خلال فترة الاشتراك.
- يتم الاعتراف بعمولات وكالة التأمين عند بدء التأمين *ما لم* يكن من المحتمل أن يضطر الوكيل إلى تقديم خدمات إضافية، وفي هذه الحالة يتم تأجيل جزء من الإيراد لتغطية تكلفة تقديم تلك الخدمة.
- يتم الاعتراف بالتكاليف من تطوير البرمجيات المعدة وفق مواصفات محددة بالرجوع إلى مرحلة الانجاز، بما في ذلك الدعم ما بعد التسليم.
- يتم الاعتراف برسوم التسجيل في الأحداث عند وقوع الحدث. وإذا تم بيع الاشتراك في عدد من الأحداث، يتم توزيع الرسوم على كل حدث.
- يتم الاعتراف برسوم التعليم خلال الفترة التي يتم فيها تقديم التعليم.

- تعتمد تكاليف الخدمات المالية على الخدمات التي يتم تقديمها. وكثيرا ما يتم التعامل معها كتعديل على سعر الفائدة الفعلي في الأداة المالية التي يتم استحداثها. ويكون هذا هو الحال بالنسبة لرسوم الإصدار والإلتزام الائتمانية. ويتم الاعتراف بتكاليف إدارة الاستثمار خلال فترة الإدارة.

٨. الفوائد والأتاوات وتوزيعات الأرباح

١/٨ يتم الاعتراف بالإيراد الناجم عن استخدام أصل المنشأة من قبل الآخرين والذي ينتج عنه فائدة أو توزيعات أرباح أو أتاوات على النحو التالي:

- يتم الاعتراف بالفائدة باستخدام "طريقة الفائدة الفعالة".
- يتم الاعتراف بالأتاوات على أساس الاستحقاق وفقاً لاتفاقية الأتاوات.
- يتم الاعتراف بتوزيعات الأرباح عندما يحق للمساهم قبض الدفعة.

٢/٨ ينبغي فحص تكلفة شراء أدوات الدين والأسهم بدقة. وغالبا ما تتضمن التكلفة الفائدة المستحقة أو الأسهم التي قد تكون في الانتظار أو مع توزيعات الأرباح. وفي هذه الحالة ينبغي تخصيص الاستلام اللاحق للفائدة أو توزيعات الأرباح مقابل تكلفة الأداة بدلاً من الاعتراف بها كإيراد. وعلى نحو مشابه، سيتم التعامل مع استلام توزيعات الأرباح من احتياطي ما قبل الشراء للشركة التابعة أو الزميلة كتخفيض في تكلفة الاستثمار وليس كإيراد.

٩. الإفصاحات

يتطلب المعيار الإفصاحات التالية:

- السياسات المحاسبية المتبناة للاعتراف بالإيرادات، بما في ذلك أساليب تحديد مرحلة انجاز تقديم الخدمات
- مبلغ كل فئة هامة من الإيرادات المعترف بها خلال الفترة، بما في ذلك
  - بيع البضائع
  - تقديم الخدمات
  - الفوائد
  - الأتاوات
  - توزيعات الأرباح
- مبلغ الإيراد المعترف به من تبادل البضائع أو الخدمات المشمولة في كل فئة

أسئلة اختيار متعدد

١. ينبغي الاعتراف بالمبيعات على أساس "إصدار الفاتورة وحجز البضاعة" حيث يتم تأخير التسليم بناء على طلب المشتري، لكن المشتري يستلم الملكية ويقبل الفاتورة، عندما:
(أ) يقدم المشتري طلباً.
(ب) يبدأ البائع بتصنيع البضائع.
(ج) يتم نقل الملكية لكن البضائع تبقى بحوزة البائع.
(د) من الممكن أن يتم التسليم، ويكون قد تم تحديد شروط الدفع، وأن يكون المشتري قد اطلع على تعليمات التسليم.

الإجابة: (د)

٢. إن شركة "أيه بي سي" هي واحدة من الشركات الكبرى في تصنيع الآليات. قدمت شركة "س ص ع"، وهي عميل رئيسي لشركة "أيه بي سي"، طلباً لشراء آلة خاصة دفعت مقابلها مبلغ ١١٢,٥٠٠ كعربون لشركة "أيه بي سي". وقد اتفق الطرفان على سعر الآلة بمبلغ ١٥٠,٠٠٠. وحسب شروط اتفاقية المبيعات، يكون العقد على أساس فوب (FOP) (تسليم على ظهر الباخرة) وتنتقل الملكية إلى المشتري عند تحميل البضاعة على ظهر الباخرة في الميناء. متى ينبغي الاعتراف بالإيراد من قبل شركة "أيه بي سي"؟
(أ) عندما يقدم العميل طلباً لشراء الآلة.
(ب) عندما يتم قبض العربون.
(ج) عندما يتم تحميل الآلة في الميناء.
(د) عندما يتم استلام الآلة من قبل العميل.

الإجابة: (ج)

٣. يتم الاعتراف بالإيراد من أداء فني ما عندما:
(أ) يسجل الجمهور لحضور الحفل عبر الإنترنت.
(ب) تباع تذاكر الحفل.
(ج) يتم استلام النقد من مبيعات التذاكر.
(د) يبدأ الحفل.

الإجابة: (د)

٤. تبيع شركة "س" المحدودة، وهي أحد الشركات الكبرى في صناعة مواد التجميل بضاعة لشركة "ص" المحدودة، وهي شركة تتعامل ببيع التجزئة، التي تقوم بدورها ببيع البضاعة للجمهور عموما من خلال سلسلة محلات البيع بالتجزئة. وتشتري شركة "ص" البضائع من شركة "س" بموجب عقد شحنة. متى ينبغي الاعتراف بالإيراد من بيع البضائع إلى شركة "ص" من قبل شركة "س":
(أ) عندما يتم تسليم البضائع إلى شركة "ص".
(ب) عندما يتم بيع البضائع من قبل شركة "ص".
(ج) إن ذلك يعتمد على شروط تسليم البضائع من قبل شركة "س" إلى شركة "ص" (أي على أساس "سيف" (CIF)[التكاليف والتأمين والشحن] أو "فوب" (FOP).
(د) إن ذلك يعتمد على شروط الدفع بين شركة (ص) وشركة (س) (أي نقداً أو بواسطة بطاقة ائتمان).

الإجابة: (ب)

٥. عرضت شركة "م" المحدودة، وهي شركة جديدة تصنع وتبيع المنتجات الاستهلاكية، أن تعيد تكلفة المشتريات خلال شهر واحد من تاريخ البيع إذا أبدى العميل عدم رضاه عن المنتج. متى ينبغي أن تعترف شركة "م" المحدودة بالإيرادات؟
(أ) عند بيع البضائع للعملاء.
(ب) بعد مدة شهر من البيع.
(ج) فقط إذا لم يتم إرجاع البضائع من قبل العملاء بعد مدة شهر واحد.
(د) في وقت البيع مع إجراء معادلة لإيراد الإلتزام بنفس المبلغ بسبب إمكانية الإرجاع.

الإجابة: (أ)

٦. تبيع شركة "ميكروم"، وهي شركة مصنعة لرقائق الكمبيوتر، منتجاتها إلى الموزعين لبيعها فيما بعد إلى العملاء النهائيين. وبسبب التقلبات المتكررة في أسعار السوق لهذه البضائع، لدى شركة "ميكروم" فقرة " لحماية الأسعار" في اتفاقية الموزعين تخولها بإصدار مطالبات إضافية في حال ارتفاع أسعار السوق. وتنص فقرة أخرى في اتفاقية الموزعين على أنه بإمكان شركة "ميكروم" في أي وقت تخفيض مخزونها عن طريق إعادة شراء البضائع بالتكلفة التي باعتها بها للموزع، ويقوم الموزعون بدفع قيمة البضائع خلال ٦٠ يوماً من تاريخ بيعها لهم. متى يتوجب على شركة "ميكروم" الاعتراف بالإيراد من بيع البضائع إلى الموزعين؟
(أ) عندما يتم بيع البضائع للموزعين.
(ب) عندما يقوم الموزعون بدفع تكلفة البضائع لشركة "ميكروم" (أي بعد ٦٠ يوماً من بيع البضائع للموزعين).
(ج) عندما يتم بيع البضائع للموزع، شريطة أن يتم أيضا قيد الإيرادات الإضافية المقدرة تحت "فقرة الحماية"، على أساس الخبرات السابقة.
(د) عندما يقوم الموزع ببيع البضائع إلى العملاء النهائيين، ولا يكون هناك شكوك فيما يخص فقرة "حماية الأسعار" أو إعادة شراء البضائع.

الإجابة: (د)

٧. تقوم شركة "س ص ع" بتصنيع وبيع آلات قياسية. وينص أحد الشروط الواردة في عقد البيع على أن تقوم شركة "س ص ع" بتركيب الآلات. وخلال ديسمبر عام ٢٠٠٥، استلمت شركة "س ص ع" عقداً خاصاً لمرة واحدة من شركة "أيه بي سي" لتصنيع وتركيب وصيانة آليات معدة وفق مواصفات محددة. وهي المرة الأولى التي تقوم بها شركة "س ص ع" بإنتاج هذا النوع من الآليات، وتتوقع أن يكون هناك حاجة لإجراء تغييرات عديدة على الآلة بعد استكمال التركيب، حيث ينص عقد البيع على "فترة صيانة". ولا يمكن تقدير مجموع تكاليف إجراء التغييرات أثناء فترة الصيانة بشكل معقول في وقت التركيب. متى ينبغي الاعتراف بالإيراد من بيع هذه الآلة الخاصة؟
(أ) عندما يتم إنتاج الآلة.
(ب) عندما يتم إنتاج الآلة وتسليمها.
(ج) عندما يتم استكمال التركيب.
(د) عندما تنتهي فترة الصيانة حسب عقد البيع.

الإجابة: (د)

١٤ منافع الموظفين (معيار المحاسبة الدولي ١٩)

١. نطاق التطبيق

١/١ يوضح هذا المعيار محاسبة منافع الموظفين والإفصاح عنها من قبل أصحاب العمل.

٢/١ يحدد هذا المعيار أربع فئات رئيسية لمنافع الموظفين:

(١) منافع الموظفين قصيرة الأجل، مثل الأجور والرواتب ومنافع الإجازات المهنية والإجازات المرضية المدفوعة والمشاركة في الأرباح أو خطط المكافئات التي تُدفع خلال ١٢ شهراً من نهاية الفترة، والمنافع غير النقدية مثل الرعاية الصحية وما إلى ذلك للموظفين الحاليين.

(٢) منافع ما بعد الخدمة مثل معاشات التقاعد والمنافع الطبية بعد الخدمة والتأمين على الحياة بعد الخدمة.

(٣) منافع إنهاء الخدمة، مثل مكافأة نهاية الخدمة.

(٤) منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل، بما في ذلك إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ للبحث.

٣/١ يتم تصنيف منافع ما بعد الخدمة إما كخطط مساهمات محددة أو خطط منافع محددة.

٢. تعريف المصطلحات الرئيسة (وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٩)

خطة أصحاب عمل متعددين: هي خطة مساهمات محددة أو خطة منافع محددة يتم بموجبها تجميع الأصول التي تساهم بها منشآت مختلفة لا تخضع لسيطرة مشتركة واستخدام تلك الأصول لتقديم منافع لموظفي أكثر من منشأة واحدة.

القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة: القيمة الحالية قبل اقتطاع أصول أي خطة أو أي دفعات متوقعة تُطلب لتسوية إلتزام تعاقدي حصل نتيجة خدمة الموظفين في الفترات الحالية والسابقة.

تكلفة الخدمة الحالية: الزيادة في القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة التي تحصل نتيجة خدمة الموظف في الفترة الحالية.

تكلفة الفائدة: الزيادة خلال فترة ما في القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة التي تنشأ لأن المنافع مستحقة الدفع أقرب إلى تسوية البرنامج بمقدار سنة واحدة.

أصول الخطة: تلك الأصول المحتفظ بها في صندوق منافع الموظفين، بما في ذلك أية بوالص تأمين مؤهلة.

العائد على أصول الخطة: الفائدة وتوزيعات الأرباح وأي دخل آخر يتم الحصول عليه من أصول الخطة بالإضافة إلى أية أرباح أو خسائر متحققة أو غير متحققة من تلك الأصول مطروحا منها تكلفة إدارة الخطة وأية ضرائب مستحقة الدفع من قبل الخطة.

الأرباح والخسائر الإكتوارية: تعديلات الخبرة وآثار أية تغييرات في الافتراضات الإكتوارية. وتعديلات الخبرة هي الفروقات بين الافتراضات الإكتوارية السابقة وما حدث فعلياً.

تكلفة الخدمة السابقة: القيمة الحالية المتزايدة لإلتزام المنافع المحددة لخدمة الموظفين في فترات سابقة والتي نشأت بسبب إدخال التغييرات على المنافع مستحقة الدفع للموظفين. ويمكن أن تكون تكاليف الخدمة السابقة إيجابية أو سلبية وذلك يعتمد على ما إذا يتم تحسين أو تخفيض المنافع.

٣. تصنيف خطط المساهمات المحددة وخطط المنافع المحددة

١/٣ في خطط المساهمات المحددة، تدفع المنشأة مساهمة ثابتة لمنشأة (صندوق) منفصلة ولا يترتب أي إلتزام قانوني أو نافع لدفع مساهمات أخرى إذا لم يكن لدى الصندوق أصول كافية لدفع منافع الموظفين المتعلقة بخدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة. وينبغي أن تعترف المنشأة بالمساهمات المقدمة إلى خطة المساهمات المحددة حيث يكون الموظف قد قدم خدمة مقابل تلك المساهمات.

٢/٣ يتم تصنيف جميع خطط منافع ما بعد الخدمة الأخرى كخطط منافع محددة. ويمكن أن تكون خطط المنافع المحددة غير ممولة أو ممولة جزئياً أو ممولة بالكامل.

٤. خطط المنافع المحددة

١/٤ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٩ من المنشأة أن لا تقوم فقط بمحاسبة إلتزامها القانوني بخطط المنافع المحددة، بل أيضا محاسبة أية إلتزام نافع قد ينشأ.

٢/٤ ينبغي أن تحدد المنشأة، في محاسبة خطط المنافع المحددة، القيمة الحالية لأي إلتزام منافع محددة والقيمة العادلة لأصول أي خطة بشكل منتظم بحيث لا يختلف المبلغ الظاهر في البيانات المالية كثيراً عن المبالغ التي يتم تحديدها في تاريخ الميزانية العمومية.

٣/٤ ينبغي أن تستخدم خطط المنافع المحددة أسلوب الوحدات الائتمانية المتوقعة لقياس إلتزاماتها وتكاليفها.

٥. خطط المساهمات المحددة

بموجب خطة المساهمات المحددة، قد تكون الدفعات أو المنافع المقدمة للموظفين هي ببساطة توزيع لمجموع أصول الصندوق أو قد يلتزم طرف ثالث– على سبيل المثال، منشأة تأمين– بتقديم المستوى المتفق عليه من الدفعات أو المنافع للموظفين. ولا يُطلب من صاحب العمل أن يعوض عن النقص في أصول الصندوق.

٦. مقارنة بين المنافع المحددة والمساهمات المحددة

١/٦ بموجب برنامج المنافع المحددة، لا تقوم المنافع مستحقة الدفع للموظفين فقط على مبلغ المساهمات، كما هو الحال في برنامج المساهمات المحددة، وإنما يتم تحديدها حسب شروط خطة المنافع المحددة.

٢/٦ هذا يعني أن المخاطر تبقى مع صاحب العمل، ويكون على صاحب العمل إلتزام بأن يوفر المبلغ المتفق عليه من المنافع للموظفين الحاليين والسابقين. وتقوم المنافع عادة على أساس عوامل معينة مثل العمر ومدة الخدمة والتعويض.

٣/٦ يحتفظ صاحب العمل بالاستثمار والمخاطر الفعلية للخطة. وتعتبر محاسبة خطط المنافع المحددة أكثر تعقيداً من خطط المساهمة المحددة.

حالة دراسية ١

الحقائق

وفقا لخطة التقاعد لمنشأة ما يساهم الموظفون والمنشأة بما نسبته ٥٪ من رواتب الموظفين في الخطة، ويضمن الموظف أن يحصل على عائد المساهمات بالإضافة إلى ٣٪ كل سنة من قبل صاحب العمل.

المطلوب

ما هو التصنيف الذي يُعطى لبرنامج التقاعد أعلاه؟

الحل

إنها خطة منافع محددة، حيث ضمن صاحب العمل نسبة ثابتة من العائد وبالتالي فإنه يتحمل المخاطرة.

٧. محاسبة برامج المساهمات المحددة

١/٧ تعتبر محاسبة برنامج المساهمات المحددة بسيطة جدا لأنه يتم تحديد إلتزام صاحب العمل لكل فترة من خلال المبلغ الذي ينبغي المساهمة به في البرنامج عن تلك الفترة.

٢/٧ يمكن أن تعتمد المساهمات على معادلة تستخدم تعويضات الموظفين كأساس لحسابها.

٣/٧ لا يوجد افتراضات إكتوارية مطلوبة لقياس الإلتزام أو المصروف، كما لا يوجد أرباح أو خسائر إكتوارية.

٤/٧ يعترف صاحب العمل بالمساهمات مستحقة الدفع في نهاية كل فترة على أساس خدمة الموظف خلال تلك الفترة. ويحسم من هذا المبلغ أية دفعات للموظفين خلال الفترة.

٥/٧ إذا قدم صاحب العمل دفعات تزيد عن المبلغ المطلوب، تُعامل هذه الزيادة كدفعة مسبقة إلى الحد الذي تؤدي فيه الزيادة إلى تخفيض المساهمات المستقبلية أو إعادة النقد.

٨. محاسبة خطط المنافع المحددة

١/٨ يتلخص إلتزام صاحب العمل بموجب خطة المنافع المحددة في تقديم مبلغ متفق عليه من المنافع للموظفين الحاليين والسابقين في المستقبل. ويمكن أن تكون المنافع على شكل دفعات نقدية أو قد تكون عينية فيما يتعلق بالمنافع الطبية أو غيرها من المنافع.

٢/٨ تقوم المنافع عادة على أساس العمر ومدة الخدمة ومستوى الأجور والرواتب. ويتم بشكل أساسي قياس خطط التقاعد وخطط المنافع الأخرى طويلة الأجل بالطريقة ذاتها. كما يتم الإبلاغ عن الأرباح والخسائر الإكتوارية لخطط المنافع طويلة الأجل باستثناء معاشات التقاعد مباشرة في صافي الدخل.

٣/٨ يمكن لخطة المنافع المحددة أن تكون غير ممولة أو ممولة جزئياً أو ممولة كلياً من قبل صاحب العمل. ويساهم صاحب العمل في منشأة منفصلة أو صندوق منفصل قانونيا عن المنشأة المعدة للتقارير.

٤/٨ من ثم يقوم هذا الصندوق بدفع المنافع. ويعتمد دفع المنافع على المركز المالي للصندوق وأداء استثماراته.

٥/٨ كما يعتمد دفع المنافع أيضاً على مقدرة صاحب العمل على الدفع وتعويض أي نقص في الصندوق. ويضمن صاحب العمل بشكل أساسي استثمارات الصندوق والمخاطر الإكتوارية.

٦/٨ تعتبر محاسبة خطط المنافع المحددة أكثر تعقيداً لأن وجود الافتراضات الإكتوارية أمر ضروري لتحديد الإلتزام والمصاريف. وغالباً ما تختلف النتائج الفعلية عن تلك النتائج التي يتم تحديدها بموجب أسلوب التقييم الإكتواري. ويؤدي الاختلاف بين هذه النتائج إلى أرباح وخسائر إكتوارية.

٧/٨ يتم استخدام الخصم لأن الإلتزامات غالباً ما يتم تسويتها بعد عدة سنوات من تقديم الموظف للخدمة. وعادة ما يتم تعيين خبراء حسابات التأمين من أجل حساب إلتزام المنافع المحددة وكذلك تكاليف الخدمة الحالية والسابقة.

٩. معلومات رئيسية: خطط المنافع المحددة

١/٩ يجب على المنشأة تحديد بعض المعلومات الرئيسية لكل خطة من خطط منافع الموظفين الهامة.

٢/٩ إن المعلومات التالية مطلوبة:

- يُطلب إجراء تقدير موثوق لمبلغ المنافع التي حصل عليها الموظفون في الفترة الحالية والسابقة عن الخدمة المقدمة.
- يجب أن تُخصم تلك المنافع باستعمال أسلوب الوحدات الائتمانية المتوقعة من أجل تحديد القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية.
- ينبغي تحديد القيمة العادلة لأصول أية خطة.
- يجب حساب المبلغ الإجمالي للأرباح والخسائر الإكتوارية ومبلغ تلك الأرباح والخسائر الإكتوارية التي سيتم الاعتراف بها.
- ينبغي تحديد تكاليف الخدمة السابقة في الحالات التي يحدث فيها تغيير أو إدخال خطة جديدة.
- ينبغي حساب الأرباح أو الخسائر الناتجة في الحالات التي يتم فيها تقليص الخطة أو تغييرها أو تسويتها.

٣/٩ يجب على المنشأة أن لا تحسب فقط إلتزامها القانوني، ولكن أيضاً أي إلتزام نافع ينشأ عن أية ممارسات غير رسمية. على سبيل المثال، ربما تنشأ حالة لا يتوفر فيها للمنشأة بديل واقعي سوى أن تدفع منافع الموظفين رغم أن الشروط الرسمية لخطة المنافع المحددة قد تسمح للمنشأة إنهاء إلتزامها بموجب الخطة.

حالة دراسية ٢

الحقائق

يتسلم مدير إحدى المنشآت منافع تقاعد بنسبة ١٠٪ من راتبه الأخير سنويا عن المدة التعاقدية البالغة ثلاث سنوات. علماً بأن المدير لا يساهم في البرنامج. يبلغ راتبه المتوقع خلال السنوات الثلاث: السنة الأولى ١٠٠,٠٠٠ دولار،

السنة الثانية ١٢٠,٠٠٠ دولار، السنة الثالثة ١٤٤,٠٠٠ دولار، بافتراض معدل خصم بنسبة ٥٪.

المطلوب

احسب تكلفة الخدمة الحالية، وإلتزام التقاعد، وتكلفة الفائدة خلال السنوات الثلاث.

الحل

السنة	الراتب دولار	تكلفة الخدمة الحالية	تكلفة الخدمة الحالية المخصومة	تكلفة الفائدة (٥%×الإلتزام)	إلتزام مرحل من السابق	الإلتزام في نهاية السنة
١	١٠٠,٠٠٠	١٤,٤٠٠	١٣,٠٦١	–	–	١٣,٠٦١
٢	١٢٠,٠٠٠	١٤,٤٠٠	١٣,٧١٤	٦٥٣	١٣,٠٦١	٢٧,٤٢٨
٣	١٤٤,٠٠٠	١٤,٤٠٠	١٤,٤٠٠	١,٣٧٢	٢٧,٤٢٨	٤٣,٢٠٠
المجموع		٤٣,٢٠٠	٤١,١٧٥	٢,٠٢٥		

١٠. الميزانية العمومية

١/١٠ يمكن أن يكون المبلغ المعترف به في الميزانية العمومية إما أصلاً أو إلتزاما محسوباً في تاريخ بيان الميزانية.

٢/١٠ سيكون المبلغ المعترف به:

(أ) القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة، مضافاً إليه

(ب) أي أرباح إكتوارية مطروحا منها الخسائر غير المعترف بها بعد لأن الأرباح والخسائر تقع خارج حدود المدى الذي يتراوح ما بين ١٠٪ بالزيادة أو النقصان حول أفضل تقديرات المنشأة للإلتزامات المتعلقة بمنافع الموظفين، مطروحاً منه

(ج) أي تكلفة خدمة سابقة غير معترف بها بعد، مطروحا منه.

(د) القيمة العادلة لأصول الخطة في تاريخ بيان الميزانية.

٣/١٠ إذا كانت نتيجة الحساب السابق هو مبلغ موجب، يتم تكبد إلتزام معين ويتم قيده بالكامل في الميزانية العمومية.

٤/١٠ يعتبر أي مبلغ سالب أصل معين يخضع لاختبار إعادة الاسترداد. ويكون الأصل المعترف به هو المبلغ السالب كما احتسب أعلاه أو المجموع الصافي لما يلي، أيهما أقل:

- أية خسائر إكتوارية صافية غير معترف بها وتكاليف الخدمة السابقة، و
- القيمة الحالية لأية منافع متوفرة على شكل مردودات أو تخفيضات في مساهمات صاحب العمل المستقبلية في الخطة.

حالة دراسية ٣

الحقائق

لدى منشأة ما الأرصدة التالية المتعلقة بخطة المنافع المحددة الخاصة بها:

- القيمة الحالية للإلتزام: ٣٣ مليون دولار
- القيمة العادلة لأصول الخطة: ٣٧ مليون دولار
- الخسائر الإكتوارية: ٣ مليون دولار غير معترف بها
- تكلفة الخدمة السابقة: ٢ مليون دولار غير معترف بها
- القيمة الحالية للمردودات والتخفيضات المستقبلية المتاحة في المساهمات المستقبلية: واحد مليون دولار

المطلوب

احسب القيمة الصافية لأصل الخطة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩.

الحل

سيكون المبلغ السلبي (الأصل) المحدد بموجب المعيار هو ٣٣ مليون دولار مطروحاً منه ٣٧ مليون دولار، مطروحا منه ٣ مليون دولار، و ٢ مليون دولار، والذي يساوي ٩ مليون دولار. ويُحسب الحد بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ بالطريقة التالية: الخسائر الإكتوارية غير المعترف بها بقيمة ٣ مليون دولار مضافاً إليها تكلفة الخدمة السابقة غير المعترف بها بقيمة ٢ مليون دولار، مضافاً إليها القيمة الحالية للمردودات والتخفيضات المستقبلية المتاحة في المساهمات المستقبلية بقيمة واحد مليون دولار، والذي يساوي ٦ مليون دولار. تعترف المنشأة بأصل معين بمبلغ ٦ مليون دولار، وتفصح عن حقيقة أن الحد قد أنقص المبلغ المسجل للأصل بمبلغ ٣ مليون دولار.

٥/١٠ يجب الإفصاح عن أي من عناصر الأصل غير المعترف به في الميزانية العمومية. وغالباً ما يكون من الصعب تحديد المنافع المتوفرة على شكل مردودات أو تخفيضات في مساهمات صاحب العمل المستقبلية.

٦/١٠ كثيرا ما تعتمد مراقبة خطط التقاعد والمنافع على القوانين والأنظمة الوطنية، والتي لا تسمح عادة برد المبالغ ذات الفائض (ذات فائض إيجابي في النقد أو القيمة) إلى صاحب العمل. كما أنه من غير المرجح أن يسمح أمناء خطة التقاعد لإدارة المنشأة بتخفيض المساهمات في الخطة إلى حد أي مبلغ ذو فائض.

حالة عملية

قامت شركة أوسي، إن في، وهي منشأة هولندية، بمحاسبة إلتزامات التقاعد وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٩ للمرة الأولى في حساباتها لعام ٢٠٠٣. وتقول المنشأة أن تبني معيار المحاسبة الدولي ١٩ ينتج عنه تقارير أكثر شفافية ويقلل من التقلبات في تكاليف التقاعد. وتفصح إحدى الملاحظات بأن الأرقام المقارنة المتعلقة بإفصاحات التقاعد غير متوفرة وأن أثر تبني معيار المحاسبة الدولي ١٩ يتلخص في زيادة مخصص التقاعد بمبلغ ٢٦٠ مليون يورو، وإنقاص صافي الأصول بمبلغ ١٧٥ مليون يورو.

١١. بيان الدخل

يتم تحديد مبلغ المصروف أو الدخل لفترة محددة في ضوء عدد من العوامل. ويكون مصروف التقاعد عبارة عن صافي البنود التالية:

(أ) تكلفة الخدمة الحالية
(ب) تكلفة الفائدة
(ج) العائد المتوقع على أي أصول للخطة وعلى حقوق الاستعاضة
(د) الأرباح والخسائر الإكتوارية إلى الحد المعترف بها
(هـ) تكلفة الخدمة السابقة إلى الحد الذي يقتضي فيه المعيار من المنشأة الاعتراف به
(و) أثر أي تقليصات أو تسويات

١٢. قياس إلتزام المنافع المحددة

١/١٢ ينبغي أن تستخدم المنشأة أسلوب الوحدات الائتمانية المتوقعة لتحديد القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية ذات العلاقة وتكلفة الخدمة السابقة.

٢/١٢ ينظر هذا الأسلوب إلى كل فترة من الخدمة، مما ينتج عنه زيادة إضافية في مستحقات المنافع. من ثم يقيس هذا الأسلوب كل وحدة من مستحقات المنافع على حدة لتشكيل الإلتزام النهائي. ويتم خصم مجمل إلتزام منافع ما بعد الخدمة. ينطوي استخدام هذا الأسلوب على عدد من الافتراضات الإكتوارية. وهذه الافتراضات هي أفضل تقدير من المنشأة للمتغيرات التي سوف تحدد التكلفة النهائية لمنافع ما بعد الخدمة المقدمة. وتتضمن هذه المتغيرات افتراضات حول معدلات الوفيات، والتغير في سن التقاعد، والإفتراضات المالية، مثل معدلات الخصم ومستويات المنافع.

٣/١٢ ينبغي أن تكون أية افتراضات متوافقة وغير متحيزة، كما لا ينبغي أن تفتقر للحكمة أو أن تكون محافظة. ويوفر المعيار إرشادات حول بعض الافتراضات الرئيسية.

١٣. أصول الخطة

١/١٣ يتم قياس أصول الخطة بالقيمة العادلة. وعادة ما تكون القيمة العادلة هي قيمة السوق إذا كانت متوفرة أو قيمة مقدرة إذا لم تكن متوفرة.

٢/١٣ يمكن تحديد القيمة العادلة من خلال خصم التدفقات النقدية المتوقعة المستقبلية باستعمال معدل خصم يعكس المخاطر وتاريخ الاستحقاق أو تاريخ التصرف المتوقع بتلك الأصول. ولا تشمل أصول الخطة بشكل محدد ما يلي:

(أ) المساهمات غير المدفوعة المستحقة من صاحب العمل
(ب) الأدوات المالية غير القابلة للنقل التي تصدرها المنشأة ويحتفظ بها الصندوق
(١) بوالص التأمين غير المؤهلة

١٤. أصول وإلتزامات التقاعد

١/١٤ غالباً ما قد يكون لدى المنشأة عدد من خطط منافع التوظيف. وعادة ما يتم عرض أصول الخطة وإلتزامات الخطة من الخطط المختلفة بشكل منفصل في الميزانية العمومية.

٢/١٤ يُسمح بمعادلة الأصول والإلتزامات فقط عندما يكون هناك حق قابل للإنفاذ قانونيا لاستخدام الفائض في خطة ما من أجل تسوية الإلتزام التعاقدي في خطة أخرى. ويجب على صاحب العمل أن يعتزم تسوية الإلتزامات التعاقدية على

أساس الصافي أو أن يعترف بالفائض في خطة ما ويقوم بتسوية الإلتزام التعاقدي في خطة أخرى في الوقت ذاته.

٣/١٤　من غير المحتمل بسبب هذه المتطلبات أن تحدث معادلة للأصول والإلتزامات .

٤/١٤　إذا قامت منشأة ما بشراء منشأة أخرى، يعترف المشتري بالأصول والإلتزامات الناشئة عن منافع ما بعد الخدمة للمنشأة المشتراه بالقيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة مطروحا منها القيمة العادلة لأصول أية خطة. وفي تاريخ الشراء، تشمل القيمة الحالية للإلتزام التعاقدي ما يلي:

(أ)　الأرباح والخسائر الإكتوارية التي نشأت قبل تاريخ الشراء، سواء كانت داخل أو خارج مدى العشرة بالمائة
(ب) تكاليف الخدمة السابقة التي تنشأ عن تغيير المنافع قبل تاريخ الشراء
(ج)　المبالغ التي نشأت بموجب الأحكام الانتقالية التي لم تعترف بها المنشأة المشتراه

٥/١٤　عندما تتبنى المنشأة هذا المعيار للمرة الأولى، فإنها سوف تطبق معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"*. كما ينص معيار المحاسبة الدولي ١٩ على الترتيبات الانتقالية في الفقرات ١٥٣–١٥٦.

١٥.　التقليص والتسوية

١/١٥　يحدث التقليص عندما تقوم المنشأة بتخفيض عدد الموظفين المشمولين في الخطة أو تعديل شروط خطة المنافع المحددة. وعادة يكون التعديل بحيث أن أحد العناصر الهامة في الخدمة المستقبلية من قبل الموظفين الحاليين قد لا يكون مؤهلا بعد الآن لاستحقاق المنافع أو يكون مؤهلا لتخفيض في المنافع.

٢/١٥　يمكن أن يكون لعمليات التقليص أثر هام على البيانات المالية للمنشأة وغالباً ما ترتبط بإعادة الهيكلة أو إعادة التنظيم. وينبغي الاعتراف بها في البيانات المالية في نفس الوقت الذي يتم به الاعتراف بإعادة الهيكلة.

٣/١٥　تقوم المنشأة بتسوية إلتزاماتها التعاقدية عندما تدخل في معاملة ما تلغي إلتزاماً قانونياً ونافعاً مستقبلياً لبعض أو جميع المنافع المقدمة بموجب خطة المنافع المحددة.

٤/١٥　تكون التسويات عادة على شكل دفعات نقدية مقطوعة تُدفع إلى المشاركين في الخطة أو بالنيابة عنهم مقابل الحق في استلام منافع مستقبلية محددة. وتحدث التسوية إلى جانب التقليص إذا تم إنهاء الخطة مثل تسوية الإلتزام التعاقدي وتوقف الخطة عن العمل.

٥/١٥　لا تعتبر الخطة غير قائمة إذا أُستبدلت بخطة جديدة توفر منافع مكافئة في جوهرها. وإذا قامت المنشأة بشراء بوليصة تأمين لتمويل بعض أو جميع منافع الموظفين لا يعتبر شراء هذه البوليصة بمثابة تسوية إذا احتفظت المنشأة بالتزام قانوني أو نافع لدفع مبالغ أخرى إذا كانت بوليصة التأمين لا تغطي منافع الموظفين.

٦/١٥　حيث يتعلق التقليص فقط ببعض الموظفين المشمولين في الخطة، يتم تسوية الإلتزام التعاقدي جزئياً، وينبغي أن تتضمن أي أرباح أو خسائر محسوبة حصة تناسبية من تكلفة الخدمة السابقة غير المعترف بها سابقا وكذلك الأرباح والخسائر الإكتوارية.

٧/١٥　إن أرباح وخسائر التسوية مبنية على أي تغيير ناتج عن:

(أ)　إلتزام المنافع المحددة
(ب) القيمة العادلة لأصول الخطة
(ج)　أية أرباح وخسائر إكتوارية ذات علاقة وتكلفة الخدمة السابقة التي لم يتم الاعتراف بها مسبقا

٨/١٥　قبل تحديد أثر التقليص، تعيد المنشأة قياس الإلتزام التعاقدي وأصول الخطة باستعمال الافتراضات الإكتوارية الحالية.

حالة دراسية ٤

الحقائق

تقوم منشأة ما بإغلاق شركتها التابعة، ولن يحصل موظفو تلك الشركة التابعة على منافع تقاعد أخرى. وتملك المنشأة إلتزام منافع محددة بقيمة حالية صافية تبلغ ٢٠ مليون دولار. كما أن القيمة العادلة لأصول الخطة تبلغ ١٦ مليون دولار، وهناك أرباح إكتوارية تراكمية صافية وغير معترف بها بقيمة ٨ مليون دولار. وقد تبنت المنشأة معيار المحاسبة الدولي ١٩ قبل سنتين، وقررت أن تعترف بالإلتزام المتزايد بمبلغ ١٠ مليون دولار خلال فترة ٥ سنوات من ذلك

التاريخ. ويؤدي التقليص إلى تخفيض القيمة الحالية الصافية للإلتزام التعاقدي بمبلغ ٢ مليون دولار لتصبح ١٨ مليون دولار.

المطلوب

احسب أرباح التقليص والقيمة الصافية للإلتزام المعترف به في الميزانية العمومية بعد التقليص.

الحل

	قبل التقليص	أرباح التقليص	بعد التقليص
	دولار	دولار	دولار
القيمة الحالية الصافية للإلتزام التعاقدي	٢٠	٢	١٨
القيمة العادلة لأصول الخطة	(١٦)	–	(١٦)
	٤	(٢)	٢
الأرباح الإكتوارية غير المعترف بها	٨	(٠/٨)	٧/٢
المبلغ الانتقالي غير المعترف به (٥/٣ من ١٠)	(٦)	٠/٦	(٥/٤)
القيمة الصافية للإلتزام في الميزانية العمومية	٦	(٢/٢)	٣/٨

١٦. الأرباح والخسائر الإكتوارية — خطط المنافع المحددة

يمكن للمنشأة الاعتراف بالأرباح والخسائر الإكتوارية بالطرق التالية:

١/١٦ ينبغي أن تعترف المنشأة بجزء من أرباحها وخسائرها الإكتوارية كدخل أو مصروف إذا كانت الأرباح والخسائر الإكتوارية التراكمية الصافية وغير المعترف بها في نهاية فترة إعداد التقارير السابقة (أي في بداية السنة المالية الحالية) تتجاوز أي من النسبتين التاليتين، أيهما أعلى:

(أ) ١٠٪ من القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة في بداية السنة؛ و

(ب) ١٠٪ من القيمة العادلة لأصول الخطة في نفس التاريخ.

٢/١٦ ينبغي حساب هذه الحدود وتطبيقها بشكل منفصل لكل خطة محددة. من ثم يتم تقسيم الزيادة المحددة عن طريق هذا الأسلوب على متوسط مدة الخدمة المتبقية المتوقعة للموظفين في الخطة.

٣/١٦ يمكن للمنشأة تبني أي أسلوب منتظم آخر ينتج عنه اعتراف سريع بالأرباح والخسائر الإكتوارية، شريطة أن يتم تطبيق نفس الأساس على كل من الأرباح والخسائر وأن يتم تطبيق الأساس بشكل متسق من فترة إلى أخرى.

٤/١٦ للمنشآت خيار الاعتراف بالأرباح والخسائر الإكتوارية بالكامل في الفترة التي تحدث فيها ولكن خارج الأرباح أو الخسائر في بيان الدخل والمصروف المعترف بهما. يجب القيام بهذا الأمر لجميع خطط المنافع المحددة ولجميع أرباحها وخسائرها الإكتوارية.

حالة دراسية ٥

الحقائق

لدى منشأة ما خطة تقاعد ذات منافع محددة. ومن ١ يناير ٢٠X٤ ترتبط هذه القيم ببرنامج التقاعد:

- القيمة العادلة لأصول الخطة: ٥٠ مليون دولار
- القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة: ٤٥ مليون دولار
- الأرباح الإكتوارية التراكمية غير المعترف بها: ٨ مليون دولار
- متوسط مدة الخدمة المتبقية للموظفين: ٢٠ سنة

في نهاية الفترة في ٣١ ديسمبر ٢٠X٤، ارتفعت القيمة العادلة لأصول الخطة بمبلغ ٥ مليون دولار. كما ازدادت القيمة الحالية لإلتزام المنافع المحددة بمبلغ ٣ مليون دولار. تبلغ الأرباح الإكتوارية ١٠ مليون دولار، ومتوسط مدة الخدمة المتبقية للموظفين هو ٢٠ سنة. ترغب المنشأة في معرفة الفرق بين منهج العشرة بالمائة والاعتراف الكامل بالأرباح والخسائر الإكتوارية.

المطلوب

بيّن كيف يمكن الاعتراف بالأرباح أو الخسائر الإكتوارية للفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٤ في البيانات المالية.

الحل

منهج العشرة بالمائة

يجب أن تعترف المنشأة بجزء من الأرباح أو الخسائر الإكتوارية الصافية الذي يزيد على ١٠٪ من إلتزام المنافع المحددة أو القيمة العادلة لأصول الخطة، أيهما أعلى، في بداية السنة.

بلغت الأرباح الإكتوارية غير المعترف بها في بداية السنة ٨ مليون دولار. ويبلغ حد المدى ما نسبته ١٠٪ من مبلغ ٥٠ مليون دولار، أي ما يساوي ٥ مليون دولار. يكون الفرق بتقسيم مبلغ ٣ مليون دولار على ٢٠ سنة، أي ٠,١٥ مليون دولار.

منهج الاعتراف الكامل

سيتم بموجب هذا المنهج الاعتراف بالمبلغ الكامل للأرباح الإكتوارية (١٠ مليون دولار) في بيانات الدخل والمصاريف المعترف بها.

حالة عملية

تفصح شركة جورج تيشر أيه جي، وهي منشأة سويسرية في حساباتها لعام ٢٠٠٢ بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ عن خسائر إكتوارية غير معترف بها بمبلغ ١٦٣ مليون فرنك سويسري تنخفض إلى ٦٠ مليون فرنك سويسري عند حسابها وفقا للقانون السويسري. ويُعزى هذا الفرق إلى حقيقة أن الزيادات المستقبلية في الرواتب والتقاعد تُستثنى من الحساب بموجب القانون السويسري وليس بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩.

١٧. الإفصاح

١/١٧ يمكن فصل وعرض عناصر مصروف التقاعد كتكلفة خدمة حالية وتكلفة فائدة وعائد من أصول الخطة أو يمكن عرضها كمبلغ منفصل ضمن بيان الدخل.

٢/١٧ من الضروري إجراء إفصاح كاف لفهم أهمية خطط منافع الموظفين في المنشأة.

٣/١٧ توضح الفقرات ١٢٠–١٤٣ من المعيار إفصاحات التقاعد، وهي واسعة ومفصلة للغاية. والبنود التي تتطلب الإفصاح هي السياسة المحاسبية للاعتراف بالأرباح والخسائر الإكتوارية، ووصف الخطة، ومكونات المصاريف الإجمالية في بيان الدخل، والافتراضات الإكتوارية الرئيسية المستخدمة، ومطابقة القيمة الصافية للإلتزام للأصول المعترف بها في الميزانية العمومية من سنة إلى أخرى، والوضع المموّل للخطة، والقيمة العادلة لأصول الخطة لكل فئة من الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة، وأية ممتلكات مشغولة أو أصول أخرى مستخدمة من قبل المنشأة معدة التقارير، والإفصاحات عن معاملات الأطراف ذات العلاقة والطوارئ.

حالة دراسية ٦

الحقائق

تشتمل المعلومات المتعلقة بخطة منافع محددة للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٦ ما يلي:

(أ) تكلفة الخدمة الحالية لتقديم المنافع للسنة حتى ٣١ ديسمبر ٢٠X٦: ٣٠ مليون دولار

(ب) متوسط مدة الخدمة المتبقية للموظفين: ١٠ سنوات

(ج) المنافع المدفوعة للموظفين المتقاعدين خلال السنة: ٣١ مليون دولار

(د) المساهمات المدفوعة للصندوق: ٢١ مليون دولار

(هـ) القيمة الحالية للإلتزام التعاقدي الخاص بتقديم المنافع: ٢,٢٠٠ مليون دولار في ١ يناير ٢٠X٦، و ٢,٥٠٠ مليون دولار في ٣١ ديسمبر ٢٠X٦

(و) القيمة العادلة لأصول الخطة: ٢,١٠٠ مليون دولار في ١ يناير ٢٠X٦ و ٢,٤٠٠ مليون دولار في ٣١ ديسمبر ٢٠X٦

(ز) الأرباح التراكمية الصافية غير المعترف بها في ١ يناير ٢٠X٦: ٢٥٢ مليون دولار

(ح) تكلفة الخدمة السابقة: ١١٥ مليون دولار. تم استحقاق جميع هذه المنافع

(ط) معدلات الخصم ومعدلات العائد المتوقعة على أصول الخطة:

	١ يناير ٢٠X٦	*١ يناير ٢٠X٧*
معدل الخصم	٥٪	٦٪
معدل العائد المتوقع على أصول الخطة	٧٪	٨٪

ترغب المنشأة في استخدام منهج العشرة بالمائة في الاعتراف بالأرباح والخسائر الإكتوارية.

المطلوب

بيّن المبالغ التي سيتم الاعتراف بها في الميزانية العمومية وبيان الدخل للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٦ بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩ *"منافع الموظفين"*، والحركة في القيمة الصافية للإلتزام في الميزانية العمومية.

الحل

	في ٣١ ديسمبر ٢٠X٦
	بالمليون دولار
المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية:	
القيمة الحالية للإلتزام التعاقدي	٢٥٠٠
القيمة العادلة لأصول الخطة	(٢٤٠٠)
	١٠٠
الأرباح الإكتوارية غير المعترف بها	٣٣٦
الإلتزام المعترف به في الميزانية العمومية	٤٣٦
المصروف المعترف به في بيان الدخل للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٦:	
تكلفة الخدمة الحالية	٣٠
تكلفة الفائدة	١١٠
العائد المتوقع على الأصول	(١٤٧)
تكلفة الخدمة السابقة	١١٥
الأرباح الإكتوارية المعترف بها	(٣)
المصروف في بيان الدخل	١٠٥
الحركة في القيمة الصافية للإلتزام في الميزانية العمومية:	
القيمة الصافية للإلتزام في بداية الفترة (٢,٢٠٠ — ٢,١٠٠ + ٢٥٢)	٣٥٢
المصاريف	١٠٥
المساهمات	(٢١)
الإلتزام في نهاية الفترة	٤٣٦
التغيرات في القيمة الحالية للإلتزام التعاقدي والقيمة العادلة لأصول الخطة:	
القيمة الحالية للإلتزام التعاقدي في ١ يناير ٢٠X٦	٢٢٠٠
تكلفة الفائدة (٥٪ من ٢٢٠٠)	١١٠
تكلفة الخدمة الحالية	٣٠
تكلفة الخدمة السابقة	١١٥
المنافع المدفوعة	(٣١)
الخسائر الإكتوارية من الإلتزام التعاقدي (الرصيد)	٧٦
القيمة الحالية للإلتزام التعاقدي في ٣١ ديسمبر ٢٠X٦	٢٥٠٠
القيمة العادلة لأصول الخطة في ١ يناير ٢٠X٦	٢١٠٠
العائد المتوقع على أصول الخطة	١٤٧
المساهمات	٢١
المنافع المدفوعة	(٣١)
الأرباح الإكتوارية من أصول الخطة (الرصيد)	١٦٣
القيمة العادلة لأصول الخطة في ٣١ ديسمبر ٢٠X٦	٢٤٠٠

استخدام منهج العشرة بالمائة

حدود مدى العشرة بالمائة:	
الأرباح الإكتوارية التراكمية الصافية غير المعترف بها في ١ يناير ٢٠X٦	٢٥٢
حدود مدى العشرة بالمائة (١٠٪ من ٢,٢٠٠ [القيمة الحالية للإلتزام التعاقدي] و ٢,١٠٠ [القيمة العادلة لأصول الخطة] أيهما أعلى في ١ يناير ٢٠X٦)	(٢٢٠)
الزيادة	٣٢

إن متوسط مدة الخدمة المتبقية للموظفين هو ١٠ سنوات. وعليه فإن الأرباح الإكتوارية التي يجب الإعتراف بها في بيان الدخل هي ٣٢ مليون دولار مقسومة على ١٠ وتساوي ٣,٢ مليون دولار.

الأرباح والخسائر الإكتوارية المعترف بها في الميزانية العمومية	بالمليون دولار
الرصيد في ١ يناير ٢٠X٦	٢٥٢
الخسائر الإكتوارية من الإلتزام التعاقدي	(٧٦)
الأرباح الإكتوارية — أصول الخطة	١٦٣
	٣٣٩
الأرباح الإكتوارية في بيان الدخل	(٣)
الأرباح الإكتوارية غير المعترف بها	٣٣٦

أسئلة اختيار متعدد

١. تساهم منشأة ما في خطة تقاعد صناعية تقدم ترتيباً تقاعدياً لموظفيها. ويساهم أيضاً عدد كبير من الموظفين الآخرين في خطة التقاعد، وتقدم المنشأة مساهمات فيما يخص كل موظف. يتم الاحتفاظ بهذه المساهمات بشكل منفصل عن أصول الشركة وتُستخدم مع أي دخل استثماري لشراء حقوق الدفعات السنوية للموظفين المتقاعدين. ويكون الإلتزام الوحيد على المنشأة دفع المساهمات السنوية. إن برنامج التقاعد هذا هو عبارة عن:

(أ) خطة أصحاب عمل متعددين وبرنامج مساهمات محددة.

(ب) خطة أصحاب عمل متعددين وبرنامج منافع محددة.

(ج) خطة مساهمات محددة فقط.

(د) خطة منافع محددة فقط.

الإجابة: (أ)

٢. أي من الأحداث التالية تسبب تغييراً في إلتزام المنافع المحددة؟

(أ) التغييرات في معدلات الوفيات أو في نسبة الموظفين الذين يتقاعدون مبكراً.

(ب) التغييرات في الرواتب أو المنافع المقدرة التي ستحدث في المستقبل.

(ج) التغييرات في معدل الدوران المقدر للموظفين.

(د) التغييرات في معدل الخصم المستخدم لحساب إلتزامات المنافع المحددة وقيمة الأصول.

(هـ) جميع ما ذكر أعلاه.

الإجابة: (هـ)

٣. قررت منشأة ما تحسين برنامج منافع التقاعد المحددة الخاص بها. وسيتم تحديد المنافع مستحقة الدفع بالرجوع إلى ٦٠ سنة من الخدمة بدلاً من ٨٠ سنة. ونتيجة لذلك، سترتفع قيمة إلتزام منافع التقاعد المحددة بمبلغ ١٠ مليون دولار. إن متوسط مدة الخدمة المتبقية للموظفين هو ١٠ سنوات. كيف ينبغي أن تُعامل الزيادة في إلتزام التقاعد بمبلغ ١٠ مليون دولار في البيانات المالية؟

(أ) ينبغي قيد تكلفة الخدمة السابقة مقابل الأرباح المحتجزة.

(ب) ينبغي قيد تكلفة الخدمة السابقة مقابل أرباح أو خسائر السنة.

(ج) ينبغي توزيع تكلفة الخدمة السابقة على مدة الخدمة المتبقية للموظفين.

(د) ينبغي عدم الاعتراف بتكلفة الخدمة السابقة.

الإجابة: (ب)

٤. أي من العناصر التالية تُؤخذ في الاعتبار عند تحديد معدل الخصم الذي سيتم استخدامه؟

(أ) عوائد السوق في تاريخ الميزانية العمومية على سندات الشركة ذات الجودة العالية.

(ب) الاستثمار أو المخاطرة الإكتوارية.

(ج) مخاطرة محددة المرتبطة بأعمال المنشأة.

(د) مخاطرة إمكانية أن تختلف التجارب المستقبلية عن الافتراضات الإكتوارية.

الإجابة: (أ)

٥. تدير منشأة ما خطة منافع محددة تدفع للموظفين منافع سنوية مبنية على عدد سنوات الخدمة لكل منهم. وتسمح الدفعات السنوية لصاحب العمل أن يغير المنافع النهائية. وخلال السنوات الخمس الأخيرة، استعملت المنشأة هذه الخاصية المرنة لزيادة رواتب تقاعد الموظفين من خلال النمو الحالي في حصة السهم من الأرباح. كيف يمكن احتساب منافع الموظفين إذا تم تقاعدهم في الفترة الحالية؟

(أ) ستكون مبنية على قواعد الخطة القائمة دون مكافأة إضافية.

(ب) ستكون مبنية على قواعد الخطة القائمة بالإضافة إلى معدل النمو الحالي في حصة السهم من الأرباح.

(ج) ستكون مبنية على قواعد الخطة بالإضافة إلى معدل التضخم الحالي.

(د) ستكون مبنية على قواعد الخطة بالإضافة إلى الزيادة في حصة السهم من الأرباح المتوقعة خلال مدة الخدمة المتبقية للموظفين.

الإجابة: (ب)

٦. أي من الأصول التالية ينبغي شملها ضمن تقييم أصول الخطة؟

(أ) المساهمات غير المدفوعة.

(ب) سندات الشركة غير المدرجة التي يمكن استردادها ولكنها غير قابلة للنقل دون إذن من المنشأة.

(ج) قرض إلى المنشأة لا يمكن نقله إلى طرف ثالث.

(د) الإستثمارات في الشركات المدرجة.

الإجابة: (د)

٧. قررت منشأة ما أن تحمي إلتزام التقاعد الخاص بها بواسطة بوليصة تأمين. وتسمح بوليصة التأمين للمنشأة بتحويل بوليصة التأمين إلى النقد. هل تعتبر بوليصة التأمين هذه مؤهلة لتضمينها في أصول الخطة؟

(أ) نعم.

(ب) لا.

الإجابة: (ب)

٨. تستخدم منشأة ما المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في إعداد بياناتها المالية، لكنه يتم حساب إلتزام المنافع المحددة باستعمال افتراضات تختلف عن تلك المعايير. كما أن البيانات المالية للمنشأة لا تأخذ بعين الاعتبار تكاليف الخدمة السابقة غير المعترف بها. كيف ينبغي على المنشأة قياس القيمة الصافية لإلتزام التقاعد الخاص بها؟

(أ) القيمة الحالية الصافية لإلتزام المنافع المحددة مطروحاً منها القيمة العادلة لأصول الخطة.

(ب) القيمة الحالية الصافية لإلتزام المنافع المحددة مطروحاً منها القيمة العادلة لأصول الخطة ومطروحاً منها تكاليف الخدمة السابقة غير المعترف بها.

(ج) القيمة الحالية الصافية لإلتزام المنافع المحددة مطروحاً منها القيمة العادلة لأصول الخطة مطروحاً منها تكاليف الخدمة السابقة غير المعترف بها. وبالإضافة لذلك، ينبغي مراجعة الافتراضات من أجل إعادة قياس الإلتزام.

(د) سيتم ببساطة استخدام القيمة الواردة في الميزانية العمومية للمنشأة في البيانات المالية الموحدة.

الإجابة: (ج)

٩. تدير منشأة ما خطة تقاعد ذات منافع محددة وتقوم بتغييرها في ١ يناير ٢٠X٤ لتصبح خطة مساهمات محددة. ما زالت خطة المنافع المحددة ترتبط بالخدمة السابقة ولكن ليس بالخدمة المستقبلية. تبلغ القيمة الصافية لإلتزام التقاعد بعد تعديل الخطة ٧٠ مليون دولار، في حين بلغت القيمة الصافية لإلتزام التقاعد قبل التعديل ١٠٠ مليون دولار. كيف ينبغي على المنشأة محاسبة هذا التغيير؟

(أ) تعترف المنشأة بأرباح بمبلغ ٣٠ مليون دولار.

(ب) لا تعترف المنشأة بأية أرباح.

(ج) تعترف المنشأة بأرباح بمبلغ ٣٠ مليون دولار خلال المدة المتبقية من خدمة الموظفين.

(د) تعترف المنشأة بالأرباح لكنها تطبق منهج العشرة بالمائة عليها.

الإجابة: (أ)

١٠. تقوم منشأة ما في ٣١ ديسمبر ٢٠X٥ بتغيير خطة منافع التقاعد المحددة إلى خطة مساهمات محددة. وتتفق المنشأة مع الموظفين على أن تدفع لهم مبلغ ٩ مليون دولار كاملة عند تقديم خطة المساهمات المحددة. إلا أن الموظفين يخسرون أية مستحقات تقاعد في خطة المنافع المحددة. بلغت قيمة إلتزام التقاعد المعترف به في الميزانية العمومية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٤ مبلغ ١٠ مليون دولار. كيف ينبغي محاسبة هذا التقليص في الميزانية العمومية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٥؟

(أ) ينبغي إظهار أرباح تسوية بمبلغ واحد مليون دولار.

(ب) ينبغي قيد إلتزام التقاعد على حساب الاحتياطات وينبغي إظهار دفعة نقدية بمبلغ ٩ مليون دولار في المصاريف في بيان الدخل.

(ج) ينبغي نقل الدفعة النقدية لحساب الاحتياطات وينبغي إظهار إلتزام التقاعد كمبلغ دائن في بيان الدخل.

(د) ينبغي قيد مبلغ دائن على حساب الاحتياطات بقيمة مليون دولار.

الإجابة: (أ)

١٥ محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية (معيار المحاسبة الدولي ٢٠)

١. مقدمة

١/١ يُقصد عادة من المنح الحكومية أو غيرها من أنواع المساعدات الحكومية تشجيع المنشآت على مباشرة الأنشطة التي لم يكن لينفذوها بطريقة أخرى. يبين معيار المحاسبة الدولي ٢٠ *المعالجة المحاسبية والإفصاح* عن "المنح الحكومية" *ومتطلبات الإفصاح* (فقط) عن "المساعدات الحكومية".

٢/١ تُعرف المساعدات الحكومية، وفقا للمعيار، بأنها إجراء تتخذه الحكومة بهدف توفير منافع اقتصادية لبعض الشرائح من خلال مساعدة المنشآت التي ستقدم لهم الوظائف أو الخدمات أو البضائع التي قد لا تتوفر بطريقة أخرى أو تتوفر بتكاليف غير مرغوب فيها. وبالاعتماد على طبيعة المساعدات المقدمة والشروط المرتبطة بها يمكن أن تكون المساعدات الحكومية متعددة الأنواع، بما في ذلك المنح، والقروض بشروط إعفاء وأشكال المساعدات غير المباشرة أو غير النقدية، مثل الاستشارات الفنية.

٣/١ المنح الحكومية هي عبارة عن مساعدات حكومية تستلزم نقل الموارد مقابل الإلتزام، سواء سابق أو مستقبلي، بشروط معينة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة، مثل إصلاح موقع مصنع ملوث.

٢. نطاق التطبيق

١/٢ يتناول معيار المحاسبة الدولي ٢٠ المعالجة المحاسبية ومتطلبات الإفصاح فيما يتعلق بالمنح التي تتسلمها المنشآت من الحكومة. كما ينص أيضا على متطلبات الإفصاح عن أشكال أخرى من المساعدات الحكومية.

٢/٢ ينص المعيار على أربعة استثناءات:

(١) المشاكل الخاصة الناجمة في عكس آثار الأسعار المتغيرة على البيانات المالية أو معلومات إضافية مشابهة.
(٢) المساعدات الحكومية المقدمة على شكل منافع ضريبية (بما في ذلك إعفاءات ضريبة الدخل، تخفيضات ضريبية على الاستثمارات، مخصصات الإستهلاك المعجل، التخفيضات في معدلات الضرائب).
(٣) مشاركة الحكومة في ملكية المنشأة.
(٤) المنح الحكومية التي يغطيها معيار المحاسبة الدولي ٤١.

٣. تعريف المصطلحات الرئيسية (وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٠)

القيمة العادلة: المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به بين مشتري وبائع مطلعين وراغبين في معاملة على أساس تجاري.

القروض بشروط إعفاء: تلك القروض التي يتعهد المقرض بإعفاء المدين من تسديدها بموجب شروط محددة.

الحكومة: لأغراض معيار المحاسبة الدولي ٢٠، لا تشير فقط إلى حكومة (بلد معين)، بل تشير أيضاً إلى الوكالات الحكومية والهيئات المماثلة، سواء كانت محلية أو وطنية أو دولية.

المساعدات الحكومية: عبارة عن إجراء تتخذه الحكومة بهدف تقديم منفعة اقتصادية ما إلى منشأة أو مجموعة من المنشآت المؤهلة بموجب معايير معينة. ويشمل ذلك المنح الحكومية والأنواع الأخرى من المساعدات الحكومية غير النقدية، مثل تقديم الاستشارات القانونية دون تكلفة لرجل أعمال لإقامة مشروع تجاري في منطقة تجارة حرة. ولا تشمل هذه المساعدات المنافع المقدمة بشكل غير مباشر من خلال إجراءات تؤثر على الأوضاع التجارية عموماً، ومثال ذلك فتح الطرق التي تربط المنطقة الصناعية التي تعمل فيها المنشأة بأقرب مدينة، أو فرض قيود تجارية على الشركات الأجنبية من أجل حماية رجال الأعمال المحليين بشكل عام.

المنح الحكومية: شكل من أشكال المساعدات الحكومية التي تنطوي على نقل الموارد إلى المنشأة مقابل الإلتزام السابق أو المستقبلي (من قبل منشأة) بشروط معينة تتعلق بأنشطتها التشغيلية. ولا تشمل هذه المنح ما يلي:

- تلك الأنواع من المساعدات الحكومية التي لا يمكن تقييمها بشكل معقول
- المعاملات مع الحكومات التي لا يمكن تمييزها عن معاملات التجارة العادية الخاصة بالمنشأة

المنح المرتبطة بالأصول: تلك المنح الحكومية التي يكون شرطها الرئيسي هو أنه يتعين على المنشأة المؤهلة للحصول على هذه المنح امتلاك (شراء أو بناء) أصل أو أصول طويلة الأجل. تشمل الأمثلة على الشروط الإضافية تحديد نوع الأصول طويلة الأجل، أو موقع الأصول طويلة الأجل، أو الفترات التي سيتم خلالها شراء الأصول طويلة الأجل أو الاحتفاظ بها.

المنح المرتبطة بالدخل: المنح الحكومية باستثناء تلك المتعلقة بالأصول.

٤. المنح الحكومية

١/٤ المنح الحكومية عبارة عن مساعدات تقدمها الحكومة عن طريق نقل الموارد (النقدية أو غير النقدية) للمنشآت. وحتى تكون المنحة هي منحة حكومية، ينبغي تقديمها من قبل الحكومة إلى منشأة ما مقابل الإلتزام السابق أو المستقبلي بشروط تتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة.

٢/٤ لم يكن من الواضح لفترة معينة من الوقت ما إذا كانت أحكام معيار المحاسبة الدولي ٢٠ تنطبق على المساعدات الحكومية التي تهدف إلى دعم أو تشجيع الأنشطة التجارية في مناطق محددة أو قطاعات صناعية، وذلك لأن الشروط ذات العلاقة قد لا ترتبط بشكل محدد بالأنشطة التشغيلية للمنشأة. ومن الأمثلة على ذلك تلك المنح الحكومية التي تنطوي على نقل الموارد إلى المنشآت للعمل في منطقة محددة (مثل منطقة متخلفة اقتصادياً) أو صناعة معينة (أي صناعة قائمة على أساس زراعي بحيث قد لا تكون، بسبب تدني الربحية فيها، خياراً شائعا لرجال الأعمال). وقد أوضح التفسير ١٠ الصادر عن لجنة التفسيرات الدائمة أن "المتطلب العام الذي يقضي بالعمل في مناطق معينة أو قطاعات صناعية من أجل الحصول على المساعدات الحكومية يشكل أحد الشروط وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٠". وقد وضع هذا التفسير حدا للارتباك حول ما إذا كانت هذه المساعدات الحكومية تندرج ضمن تعريف المنح الحكومية وما إذا كانت متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢٠ تنطبق على هذه المساعدات الحكومية.

٥. الإعتراف بالمنح الحكومية

١/٥ معايير الاعتراف

تُقدم المنح الحكومية مقابل الإلتزام السابق أو المستقبلي بشروط معينة. لذلك لا ينبغي الاعتراف بالمنح إلى أن يتوفر *تأكيد معقول*:

- بأن المنشأة سوف تمتثل للشروط المرفقة بالمنحة، و
- بأنه سيتم استلام المنحة (المنح).

٢/٥ فترة الإعتراف

١/٢/٥ يبحث هذا المعيار منهجين واسعين فيما يخص المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية– "منهج رأس المال" و"منهج الدخل". من الواضح إلى حد كبير بأن معيار المحاسبة الدولي ٢٠ لا يُحبّذ منهج رأس المال، والذي يقتضي بأن يتم قيد المنحة الحكومية مباشرة على حساب حقوق المساهمين. ويضع هذا المعيار الذي يدعم منهج الدخل القاعدة التالية للاعتراف بالمنح الحكومية: *"ينبغي الاعتراف بالمنح الحكومية كدخل، على أساس منتظم ومنطقي، خلال الفترات اللازمة لمطابقتها بالتكاليف ذات العلاقة". وكنتيجة طبيعية وكواحدة من سبل توخي الحذر الشديد، يعيد هذا المعيار التأكيد على أنه لا ينبغي قيد المنح الحكومية مباشرة على حساب حصص المساهمين.*

٢/٢/٥ عند وضع هذه القاعدة، يوردها هذا المعيار بتفصيل أكبر ويضع مبادئ إضافية للاعتراف بالمنح في ظل ظروف مختلفة. وهذه القواعد موضحة في الحالات الدراسية.

١/٢/٢/٥ المبدأ الأول: "يتم الاعتراف بالمنح التي تُعطى في الاعتراف بالتكاليف المحددة كدخل خلال نفس الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالمصروف ذي الصلة"

ووفقاً لهذا المعيار، ينبغي نقل المنح التي تُعطى في الاعتراف بالتكاليف المحددة إلى الدخل "خلال الفترة التي تطابق التكاليف" باستخدام "أساس منتظم ومنطقي".

حالة دراسية ١

الحقائق

تلقت شركة بريلينت منحة بقيمة ٦٠ مليون دولار لتعويضها عن التكاليف التي تكبدتها في زراعة الأشجار على مدى خمس سنوات. وتتكبد الشركة هذه التكاليف على النحو التالي:

السنة	التكاليف
١	٢ مليون دولار
٢	٤ مليون دولار
٣	٦ مليون دولار
٤	٨ مليون دولار
٥	١٠ مليون دولار

يبلغ إجمالي التكاليف التي تم تكبدها ٣٠ مليون دولار، في حين أن مبلغ المنحة المستلم هو ٦٠ مليون دولار.

المطلوب

بناء على أحكام معيار المحاسبة الدولي ٢٠، كيف ستُعامل شركة بريلينت "المنحة" في دفاترها؟

الحل

بتطبيق المبدأ المبين في المعيار للاعتراف بالمنح أي الاعتراف بالمنحة كدخل "خلال الفترة التي تطابق التكاليف" باستخدام "أساس منتظم ومنطقي" (وفي هذه الحالة، طريقة الإطفاء على أساس مجموع أرقام السنوات)، يتم الاعتراف بالمنحة الإجمالية على النحو التالي:

السنة	قيم المنحة المعترف بتسجيلها
١	٦٠ × (٢/٣٠) = ٤ مليون دولار
٢	٦٠ × (٤/٣٠) = ٨ مليون دولار
٣	٦٠ × (٦/٣٠) = ١٢ مليون دولار
٤	٦٠ × (٨/٣٠) = ١٦ مليون دولار
٥	٦٠ × (١٠/٣٠) = ٢٠ مليون دولار

٢/٢/٢/٥ المبدأ رقم ٢ : "يتم عادة الاعتراف بالمنح المتعلقة بالأصول القابلة للاستهلاك على أنها دخل خلال الفترات وبالنسب التي يتم فيها قيد الاستهلاك على تلك الأصول".

حالة دراسية ٢

الحقائق

استلمت شركة "انتلجنت" منحة بقيمة ١٥٠ مليون دولار لتركيب وتشغيل طاحونة هوائية في منطقة متخلفة اقتصاديا. وقدرت شركة "انتلجنت" كلفة تشييد طاحونة كهذه بمبلغ ٢٥٠ مليون دولار. وينص الشرط الثانوي المرفق بالمنحة على أنه يتحتم على المنشأة توظيف عمال من السوق المحلي (أي من المنطقة المتخلفة اقتصاديا حيث توجد طاحونة الهواء)عوضا عن توظيف عاملين من أنحاء أخرى من القطر. وعليها الحفاظ على نسبة ١:١ للعمال المحليين إلى نسبة العاملين الأجانب ضمن القوى العاملة خلال السنوات الخمس القادمة. وسيتم استهلاك الطاحونة الهوائية باستخدام طريقة القسط الثابت خلال مدة ١٠ سنوات.

المطلوب

قم بتقديم النصح لشركة انتلجنت حول كيفية معاملة هذه المنحة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٠.

الحل

سيتم الاعتراف بالمنحة التي استلمتها شركة انتلجنت خلال فترة زمنية قدرها ١٠ سنوات. وفي كل سنة من السنوات العشر، سيتم الاعتراف بالمنحة بالتناسب مع الاستهلاك السنوي على الطاحونة. لذلك يتم الاعتراف بمبلغ ١٥ مليون دولار كدخل في كل سنة من السنوات العشر. أما فيما يخص الشرط الثانوي للمحافظة على نسبة ١:١ من القوى العاملة، ينبغي الإفصاح عنه في هوامش البيانات المالية للسنوات الخمس القادمة (الفترة التي يكون فيها الشرط ساري المفعول)، وفقاً لمتطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

٣/٢/٢/٥ المبدأ رقم ٣: "قد تقتضي المنح المتعلقة بالأصول غير القابلة للاستهلاك أيضا استيفاء إلتزامات معينة ومن ثم يتم الاعتراف بها كدخل خلال الفترات التي تُحمّل عليها تكلفة تلبية هذه الإلتزامات".

حالة دراسية ٣

الحقائق

تم منح شركة سيتيمارت ٥٠٠٠ أكر من الأراضي في إحدى القرى القريبة من الأحياء الفقيرة خارج حدود المدينة من قبل إحدى السلطات الحكومية المحلية. وينص الشرط المرفق بهذه المنحة على أنه يتعين على شركة سيتيمارت إعادة تنظيم

هذه الأرض وفتح الطرق وذلك بتوظيف عمّال من القرية التي تقع الأرض فيها. وقد حددت الحكومة الحد الأدنى للأجور مستحقة الدفع للعمال. ستستغرق مجمل العملية ثلاث سنوات وتقدر تكلفتها بنحو ١٠٠ مليون دولار. وسيتم إنفاق هذا المبلغ على النحو التالي: ٢٠ مليون دولار في كل من السنة الأولى والثانية و٦٠ مليون دولار في السنة الثالثة. تبلغ القيمة العادلة لهذه الأرض حاليا ١٢٠ مليون دولار.

المطلوب

بناء على المبادئ الموضوعة لمحاسبة المنح والاعتراف بها، كيف ينبغي معاملة هذه المنحة في دفاتر شركة سيتيمارت؟

الحل

ستحتاج شركة سيتيمارت للاعتراف بالقيمة العادلة للمنحة على مدى ثلاث سنوات بالتناسب مع تكلفة تلبية الإلتزام. وبالتالي سيتم الاعتراف بمبلغ ١٢٠ مليون دولار على النحو التالي:

السنة	مبلغ المنحة المعترف بتسجيلها
١	١٢٠ × (١٠٠/٢٠) = ٢٤ مليون دولار
٢	١٢٠ × (١٠٠/٢٠) = ٢٤ مليون دولار
٣	١٢٠ × (١٠٠/٦٠) = ٧٢ مليون دولار

٥/٢/٢/٤ المبدأ رقم ٤: "يتم أحيانا قبض المنح كجزء من مجموعة مساعدات مالية يُلحق بها عدد من الشروط."

عند إلحاق شروط مختلفة بالعناصر المختلفة للمنحة، لا بد من تقييم بنود المنحة من أجل تحديد كيفية حصول المنشأة على عناصر المنحة المختلفة. وبناء على ذلك التقييم، يتم عندئذ توزيع مبلغ المنحة الإجمالي.

حالة دراسية ٤

تلقت شركة اغزابرانت منحة موحدة بقيمة ١٢٠ مليون دولار. وسيتم استغلال ثلاثة أرباع المنحة في شراء مبنى كلية للطلبة من البلدان المتخلفة أو النامية. أما المبلغ المتبقي من المنحة فهو مخصص لدعم رسوم تعليم أولئك الطلبة لمدة أربع سنوات من تاريخ المنحة.

سيتم أولاً توزيع المنحة على النحو التالي:

المنحة المتعلقة بالأصول (٤/٣) = ٩٠ مليون دولار

المنحة المتعلقة بالدخل (٤/١) =٣٠. مليون دولار

المطلوب

قم بتقديم النصح لشركة اغزابرانت حول كيفية معاملة المنحة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٠.

الحل

سيتم الاعتراف بالمنحة المتعلقة بالأصول في الدخل خلال العمر الإنتاجي لمبنى الكلية، على سبيل المثال، خلال ١٠ سنوات، باستخدام أساس منتظم ومنطقي. وبافتراض أنه يتم استهلاك مبنى الكلية باستخدام طريقة القسط الثابت، يتم الاعتراف بهذا الجزء من المنحة (أي ٩٠ مليون دولار) كدخل خلال فترة عشر سنوات بمبلغ ٩ مليون دولار في السنة الواحدة.

وسيتم الاعتراف بالمنحة المتعلقة بالدخل خلال فترة أربع سنوات، وبافتراض أنه سيتم تقديم دعم رسوم التعليم بشكل متساو خلال مدة الأربع سنوات، سيُنقل هذا الجزء من المنحة (أي ٣٠ مليون دولار) إلى الدخل خلال فترة ٤ سنوات بمبلغ ٧٫٥ مليون دولار في السنة الواحدة.

٥/٢/٢/٥ المبدأ رقم ٥: "إن المنحة الحكومية التي تصبح مستحقة القبض كتعويض للمصاريف أو الخسائر المتكبدة سابقا أو لغرض تقديم دعم مالي فوري للمنشأة دون تكبد تكاليف مستقبلية ذات علاقة ينبغي الاعتراف بها على أنها دخل للفترة التي تصبح فيها مستحقة القبض."

٥/٢/٢/٥/١ يتم إعطاء المنح أحياناً لأغراض تقديم الدعم المالي الفوري لمنشأة ما، على سبيل المثال بغرض إحياء مؤسسة أعمال مفلسة (ويشار إليها بالوحدة العليلة في بلدان العالم الثالث). ولا يتم تقديم مثل هذه المنح كحوافز لاستثمار الأموال في مناطق محددة أو لغرض محدد والتي سيتم اشتقاق المنافع منها خلال فترة زمنية مستقبلاً. عوضاً عن ذلك، يتم تقديم هذه المنح لتعويض المنشأة عن الخسائر التي تكبدتها في الماضي. لذلك يتحتم الاعتراف بهذه المنح كدخل في الفترة التي تصبح فيها المنشأة مؤهلة لقبضها.

٥/٢/٢/٥/٢ يمكن تقديم المنحة لمنشأة ما لتعويضها عن خسائر تكبدتها في الماضي بسبب العمل ضمن منطقة متخلفة اقتصاديا كان قد ضربها زلزال مؤخراً. وخلال الفترة التي عملت فيها المنشأة في تلك المنطقة، شهدت المنطقة حدوث زلزال وتكبدت المنشأة

بالتالي خسائر جسيمة. وينبغي الاعتراف بهذه المنحة التي استلمتها المنشأة على أنها دخل في السنة التي تصبح فيها المنحة مستحقة القبض.

٦. المنح غير النقدية

قد لا يتم دائما تقديم المنحة الحكومية بصورة نقد أو نقد معادل. وقد تكون المنحة الحكومية أحيانا على صورة عملية نقل أصل غير نقدي، مثل منح قطعة أرض أو مبنى يقع في منطقة متخلفة نائية. وفي هذه الظروف، يحدد المعيار المعالجات المحاسبية الاختيارية التالية:

- محاسبة كل من المنحة والأصل بالقيمة العادلة للأصل غير النقدي، أو
- قيد كل من الأصل والمنحة "بمبلغ اسمي".

٧. عرض المنح المتعلقة بالأصول

١/٧ العرض في الميزانية العمومية

ينبغي عرض المنح الحكومية المتعلقة بالأصول، بما في ذلك المنح غير النقدية بالقيمة العادلة، في الميزانية العمومية بأي من الطريقتين التاليتين:

(١) بتحديد المنحة كدخل مؤجل

(٢) باقتطاع المنحة للتوصل إلى المبلغ المسجل للأصل

حالة دراسية ٥

الحقائق

تلقت شركة تاج منحة متعلقة ببناية مصنع كانت قد اشترتها في العام ٢٠٠٥. وكانت قيمة المنحة الإجمالية هي ٩ مليون دولار. وقد اشترت شركة تاج البناية من أحد رجال الصناعة المعروفين لدى الحكومة. ولو لم تقم شركة تاج بشراء بناية المصنع التي كانت تقع في الأحياء الفقيرة من المدينة لأعادت إحدى الوكالات الحكومية إستملاكها. اشترت شركة تاج بناية المصنع مقابل ٢٧ مليون دولار. ولا يُعتقد أن يتجاوز عمرها الإنتاجي ثلاث سنوات ويعود ذلك بالدرجة الأولى إلى حقيقة أنها لم تلق صيانة مناسبة من قبل المالك السابق.

الحل

بموجب الاختيار رقم ١: تحديد المنحة كدخل مؤجل.

- يتم تحديد المنحة بمبلغ ٩ مليون مبدئيا كدخل مؤجل في عام ٢٠٠٥.
- في نهاية عام ٢٠٠٥، يتم الاعتراف بمبلغ ٣ مليون دولار كدخل، ويتم ترحيل المبلغ المتبقي بقيمة ٦ مليون دولار إلى الميزانية العمومية.
- في نهاية عام ٢٠٠٦، يُنقل مبلغ ٣ مليون دولار إلى الدخل، ويتم ترحيل المبلغ المتبقي بقيمة ٣ مليون دولار إلى الميزانية العمومية.
- في نهاية عام ٢٠٠٧، يُنقل مبلغ ٣ مليون دولار إلى الدخل.

بموجب الاختيار رقم ٢: سيتم اقتطاع المنحة من القيمة المسجلة.

يتم اقتطاع المنحة بمبلغ ٩ مليون دولار من إجمالي القيمة الدفترية للأصل للتوصل إلى القيمة المسجلة بمبلغ ١٨ مليون دولار. وبما أن العمر الإنتاجي للبناية هو ثلاث سنوات، يتم قيد الاستهلاك السنوي بمبلغ ٦ مليون دولار على بيان الدخل للسنوات ٢٠٠٥ و٢٠٠٦ و٢٠٠٧.

ولا يختلف الأثر الواقع على النتائج التشغيلية سواء تم انتقاء الاختيار الأول أو الثاني.

فبموجب الاختيار الثاني، يتم الاعتراف بالمنحة بشكل غير مباشر في الدخل من خلال تكلفة الاستهلاك المخفضة بقيمة ٣ مليون دولار في السنة الواحدة. أما بموجب الاختيار الأول، فيتم نقلها مباشرة إلى الدخل.

٢/٧ العرض في بيان التدفق النقدي

عندما يتم استلام المنح المتعلقة بالأصول نقدا، لا بد من إظهار التدفق النقدي الوارد ضمن قسم الأنشطة الاستثمارية من بيان التدفق النقدي. وعلاوة على ذلك، سيكون هناك أيضا تدفق صادر ناجم عن شراء الأصل. ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٢٠ بشكل محدد ضرورة إظهار كلا هاتين الحركتين بشكل منفصل وعدم ترصيدهما بالصافي. كما يوضح المعيار أيضا ضرورة إظهار هاتين الحركتين بشكل منفصل بغض النظر عما إذا يتم اقتطاع المنحة من الأصل ذو العلاقة لأغراض العرض في الميزانية العمومية.

٣/٧ عرض المنح المتعلقة بالدخل

يتيح المعيار حرية الاختيار بين نوعين من طرق العرض.

الخيار ١: المنحة التي تعرض كمبلغ دائن في بيان الدخل، سواء بشكل منفصل أو تحت دخل آخر بعنوان عام.
الخيار ٢: المنحة المقتطعة عند الإبلاغ عن المصروف ذو العلاقة.

لا يفضل المعيار أياً من الاختيارين. بل يورد الحجج المؤيدة لكل منهج من قبل مؤيديه. ويُعتبر كلا المنهجين مقبولين بالنسبة للمعيار. غير أنه يوصي بالإفصاح عن المنحة لفهم البيانات المالية بشكل صحيح. ويقر المعيار بأن الإفصاح عن تأثير المنح على أي من بنود الدخل أو المصروف قد يكون مناسبا.

٨. إعادة المنح الحكومية

١/٨ عندما تصبح المنحة الحكومية قابلة للإعادة، على سبيل المثال، بسبب عدم استيفاء أحد الشروط الملحقة بها، ينبغي معاملتها كتغيير في التقدير بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨ ويتم محاسبتها بأثر مستقبلي (خلافاً لمحاسبتها بأثر رجعي).

٢/٨ إن إعادة المنحة المتعلقة بالدخل ينبغي:

- تطبيقها أولاً على أي دخل مؤجل غير مطفأ (دائن) يتم تحديده فيما يخص المنحة
- إلى الحد الذي يتجاوز فيه إعادة المنحة أي دخل مؤجل (دائن)، أو في حال عدم وجود رصيد دائن مؤجل، الاعتراف بإعادة المنحة مباشرة كمصروف

٣/٨ أما بالنسبة لإعادة المنحة المتعلقة بالأصل فإنه:

- ينبغي قيدها عن طريق زيادة المبلغ المسجل للأصل أو بتخفيض رصيد الدخل المؤجل بالمبلغ القابل للإعادة
- إن الاستهلاك الإضافي التراكم الذي كان سيتم الاعتراف به حتى تاريخه كمصروف في غياب المنحة ينبغي الاعتراف به مباشرة كمصروف

٤/٨ عندما تصبح المنحة المتعلقة بالأصل قابلة للإعادة، يصبح لزاما على المنشأة أن تُقيّم ما إذا نتج عن ذلك انخفاض في قيمة الأصل (الذي تتعلق به المنحة القابلة للإعادة). على سبيل المثال، يجري تشييد جسر من خلال التمويل من منحة حكومية. ونظراً لعدم استيفاء بنود المنحة أثناء فترة التشييد، أصبحت المنحة قابلة للإعادة. وبما أن المنحة تم تقديمها للمساعدة في عملية التشييد، من الممكن ألا تكون المنشأة في وضع يمكنها من العمل على ترتيب الأموال لاستكمال المشروع. وفي مثل هذه الظروف، تنخفض قيمة الأصل مما قد يستدعي تخفيض قيمته إلى قيمته القابلة للاسترداد، وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦.

٩. المساعدات الحكومية

١/٩ تتضمن المساعدات الحكومية المنح الحكومية. ويتناول معيار المحاسبة الدولي ٢٠ محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عنها لكن فقط مع متطلبات الإفصاح الخاصة بالمساعدات الحكومية. لذلك تشتمل المساعدات الحكومية على المنح الحكومية والأشكال الأخرى من المساعدات الحكومية (أي تلك التي لا تنطوي على نقل للموارد).

٢/٩ ويُستثنى من المساعدات الحكومية أشكال محددة من المنافع الحكومية التي لا يمكن أن يكون لها على نحو معقول قيمة معينة، مثل الاستشارات الفنية أو المهنية الأخرى المجانية. ويُستثنى أيضا من المساعدات الحكومية المنافع الحكومية التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة. والسبب وراء الاستثناء الثاني واضح: فرغم أن المنفعة ليست محل خلاف، إلا أن أي محاولة لعزلها لا بد أن تكون اعتباطية.

١٠. الإفصاحات

يحدد معيار المحاسبة الدولي ٢٠ الإفصاحات الثلاثة التالية:

(١) السياسة المحاسبية التي يتم تبنيها بشأن المنح الحكومية، بما في ذلك أساليب العرض التي يتم إنتهاجها في البيانات المالية
(٢) طبيعة ونطاق المنح الحكومية المعترف بها في البيانات المالية وإشارة للأشكال الأخرى من المساعدات الحكومية التي تستفيد المنشأة منها مباشرة
(٣) الشروط غير المستوفاة والعوارض الطارئة الأخرى الملحقة بالمساعدات الحكومية التي تم الاعتراف بها

أسئلة اختيار متعدد

١. في حال المنحة غير النقدية، أي من المعالجات المحاسبية التالية يرد نصها في معيار المحاسبة الدولي ٢٠؟
(أ) قيد الأصل بتكلفة الاستبدال وقيد المنحة بالقيمة الاسمية.
(ب) قيد المنحة بقيمة تقدرها الإدارة.
(ج) قيد كل من المنحة والأصل بالقيمة العادلة للأصل غير النقدي.
(د) قيد الأصل فقط بالقيمة العادلة، وعدم الاعتراف بالقيمة العادلة للمنحة.

الإجابة: (ج)

٢. في حال المنح المتعلقة بأصل ما، أي من المعالجات المحاسبية التالية (عرض الميزانية العمومية) يرد نصها في معيار المحاسبة الدولي ٢٠؟
(أ) قيد المنحة بالقيمة الاسمية في السنة الأولى وشطبها في السنة التالية.
(ب) إما تحديد المنحة كدخل مؤجل أو اقتطاعها في التوصل إلى المبلغ المسجل للأصل.
(ج) قيد المنحة بالقيمة العادلة في السنة الأولى ونقلها إلى الدخل في السنة التالية.
(د) نقل المنحة إلى بيان الدخل والإفصاح عنها كربح غير عادي.

الإجابة: (ب)

٣. في حال المنح المتعلقة بالدخل، أي من المعالجات المحاسبية التالية يرد نصها في معيار المحاسبة الدولي ٢٠؟
(أ) تحميل المنحة بالدائن على حساب " الاحتياطي العام" تحت بند حقوق المساهمين.
(ب) عرض المنحة في بيان الدخل على أنها "دخل آخر" أو كبند سطر منفصل، أو اقتطاعها من المصروف ذو العلاقة.
(ج) تحميل المنحة بالدائن على حساب "الأرباح المحتجزة" في الميزانية العمومية.
(د) تحميل المنحة بالدائن على حساب المبيعات أو الإيرادات الأخرى من العمليات في بيان الدخل.

الإجابة: (ب)

٤. أي من الإفصاحات التالية لا يتطلبه معيار المحاسبة الدولي ٢٠؟
(أ) السياسة المحاسبية التي يتم تبنيها للمنح الحكومية، بما في ذلك أساليب العرض في البيانات المالية.
(ب) الشروط غير المستوفاة والعوارض الطارئة الملحقة بالمساعدات الحكومية.
(ج) أسماء الوكالات الحكومية التي قدمت المنح إلى جانب تواريخ موافقتها عليها وتواريخ قبض النقد في حال المنح النقدية.
(د) طبيعة ونطاق المنح الحكومية المعترف بها في البيانات المالية وإشارة للأشكال الأخرى من المساعدات الحكومية التي استفادت المنشأة منها مباشرة.

الإجابة: (ج)

٥. أي من التالي لا يُستثنى بشكل محدد من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٢٠؟
(أ) مشاركة الحكومة في ملكية المنشأة.
(ب) المنح الحكومية المشمولة في معيار المحاسبة الدولي ٤١.
(ج) المساعدات الحكومية المقدمة على شكل منافع ضريبية.
(د) قرض بشروط إعفاء من الحكومة.

الإجابة: (د)

١٦ آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية (معيار المحاسبة الدولي ٢١)

١. الأهداف

يهدف معيار المحاسبة الدولي ٢١ إلى عرض كيفية محاسبة المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية. ويوضح المعيار كذلك كيفية تحويل البيانات المالية إلى عملة العرض. وعملة العرض هي العملة التي يتم بها عرض البيانات المالية. وتتلخص المسائل الرئيسية في سعر (أسعار) الصرف الواجب إستخدامها وتحديد مكان الإبلاغ عن آثار التغيرات في أسعار صرف العملات داخل البيانات المالية.

٢. تعريف المصطلحات الرئيسية (وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢١)

العملة الوظيفية: هي عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة.

فرق الصرف: هو الفرق الناتج عن تحويل عدد معين من وحدات عملة معينة إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة.

العملية الأجنبية: عبارة عن شركة تابعة أو شركة زميلة أو مشروع مشترك أو فرع، توجد أنشطتها أو يتم تنفيذها في بلد آخر أو عملة أخرى غير تلك الخاصة بالمنشأة التي تعد التقارير المالية.

العملة الوظيفية: هي عملة البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها المنشأة.

سعر الإقفال: هو سعر الصرف الفوري في تاريخ الميزانية العمومية.

السعر الفوري: هو سعر الصرف للتسليم الفوري.

عملة العرض: هي العملة المستخدمة في عرض البيانات المالية.

٣. العملة الوظيفية

١/٣ ينبغي تحديد العملة الوظيفية من خلال التمعن في عوامل عديدة. ينبغي أن تكون العملة الوظيفية هي تلك العملة التي تولد بها المنشأة عادة النقد وتنفقه والتي غالباً ما يتم التعبير بها عن المعاملات. ويتم التعامل مع كافة المعاملات المبينة بعملات غير العملة الوظيفية على أنها معاملات بعملة أجنبية. وهناك خمس عوامل يمكن أخذها في الإعتبار عند اتخاذ هذا القرار: فهي عملة

(١) تؤثر بشكل رئيسي على السعر الذي تباع بت البضائع والخدمات

(٢) البلد الذي تؤثر قواه التنافسية وأنظمته بشكل رئيسي على هيكل تسعير المنشأة

(٣) تؤثر على تكاليف المنشأة

(٤) يتم بها توليد الأموال

(٥) يتم بها الاحتفاظ بالمقبوضات من الأنشطة التشغيلية

تعتبر البنود الثلاثة الأولى عموماً الأكثر تأثيراً في تحديد العملة الوظيفية.

٢/٣ يتعين على المنشأة أن تحدد العملة الوظيفية لعملية أجنبية، مثل شركة تابعة أجنبية، وما إذا كانت هي نفس العملة المستخدمة لدى المنشأة التي تعد التقارير. إن بعض العوامل كمعرفة ما إذا كانت المنشأة الأجنبية هي امتداد لأعمال المنشأة التي تعد التقارير، ومعرفة نسبة معاملاتها مع المنشأة التي تعد التقارير، ومعرفة طبيعة التدفقات النقدية، ستساعد في تحديد العملة الوظيفية للعملية الأجنبية.

٣/٣ تعكس العملة الوظيفية للمنشأة المعاملات والأحداث والظروف التي تقوم المنشأة بموجبها بتنفيذ أعمالها. وما أن يتم تحديد العملة الوظيفية، فإنها لا تتغير ما لم يحصل تغيير في الطبيعة الأساسية للمعاملات والظروف والأحداث ذات الصلة.

٤/٣ إذا كانت العملة الوظيفية هي عملة اقتصاد عالي التضخم، ينبغي إعادة عرض البيانات المالية بإستخدام معيار المحاسبة الدولي ٢٩ "*التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع*".

٣/٥ حيث يوجد تغيير في العملة الوظيفية، ينبغي تطبيقه بدءاً من التاريخ الذي حصل فيه. ويتعين ربط التغيير بالتغير في طبيعة المعاملات الأساسية. على سبيل المثال، قد يفضي تغييراً ما في سوق كبيرة إلى تغيير في العملة التي تؤثر على أسعار المبيعات. ويتم محاسبة التغيير بأثر مستقبلي وليس بأثر رجعي.

٤. قيد معاملات العملة الأجنبية بإستخدام العملة الوظيفية

٤/١ يتعين قيد معاملات العملة الأجنبية مبدئيا بسعر الصرف الفوري في تاريخ المعاملة. ويمكن إستخدام سعر تقريبي. على سبيل المثال، يمكن عموما إستخدام متوسط السعر لفترة محددة، لكن إذا كانت أسعار الصرف تتقلب إلى حد كبير، فلا يمكن إستخدام متوسط السعر.

٤/٢ ينبغي لاحقاً الإبلاغ عن المبالغ النقدية بالعملة الأجنبية في كل تاريخ ميزانية عمومية بإستخدام سعر الإقفال. في حين ينبغي الإبلاغ عن البنود غير النقدية التي يتم قياسها بالتكلفة التاريخية بإستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة. ويتعين الإبلاغ عن البنود غير النقدية المسجلة بالقيمة العادلة بالسعر الذي كان قائما عند تحديد القيم العادلة.

٤/٣ من المكن تحديد القيمة المسجلة لبند ما عن طريق مقارنة مبلغين تم قياسهما في تواريخ مختلفة. على سبيل المثال، قد يكون تم تحديد تكلفة المخزون في تاريخ ما بينما تم تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق أو المبلغ القابل للإسترداد في تاريخ آخر. وقد يتلخص الأثر في تغيير مبلغ أي خسارة انخفاض القيمة معترف بت بالعملة الوظيفية.

> **حالة عملية**
>
> تفصح شركة اف. جي. أيه- أي. جي، وهي شركة ألمانية، عن أنه يتم تحويل بيانات الدخل للعمليات الأجنبية بأسعار متوسطة سنوية. وهذا يتماشى مع معيار المحاسبة الدولي ٢١ الذي يسمح بإستخدام سعر يقارب أسعار الصرف الفعلية للمعاملة، مثل متوسط سعر الفترة، لتحويل بنود الدخل والمصروف الخاصة بالعملية الأجنبية.

حالة دراسية ١

الحقائق

تقوم منشأة ما بشراء بضاعة من مورد أجنبي مقابل ٤ ملايين يورو. والدولار هو العملة الوظيفية لدى المنشأة. كان تاريخ طلبية البضاعة هو ٣١ مارس ٢٠X٦، وكان تاريخ شحنها هو ٧ إبريل ٢٠X٦، وكان تاريخ الفاتورة هو ٨ إبريل ٢٠X٦، وكان تاريخ استلام البضاعة هو ١٥ إبريل ٢٠X٦، وكان تاريخ تسديد الفاتورة هو ٣١ مايو ٢٠X٦.

المطلوب

ما هو تاريخ المعاملة لغرض قيد شراء البضاعة؟

الحل

رغم أن معيار المحاسبة الدولي ٢ "*المخزون*" لا يشير إلى تاريخ الإعتراف الأولي بالمخزون، إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ينص على ضرورة الإعتراف بالإلتزام عندما تصبح المنشأة طرفاً في نصوص الإتفاق التعاقدية. ويكون التاريخ الذي تنتقل فيه مخاطر ومكافآت الملكية هو بشكل أساسي تاريخ المعاملة لهذه الأغراض.

ومن غير المرجح أن تنتقل الملكية في تاريخ الطلبية، إلا أنها يمكن أن تنتقل في تاريخ الشحن، ويتوقف ذلك على طبيعة الاتفاقية. وعلى نحو مشابه، يمكن أن تنتقل الملكية عند استلام البضاعة، لكن من غير المحتمل أن تنتقل عند استلام الفاتورة أو عند التسديد.

لذلك يرجح أن يكون تاريخ المعاملة في هذه الحالة هو تاريخ الشحن أو تاريخ الإستلام، بالاعتماد على وقت انتقال مخاطر ومكافآت الملكية وعلى الجهة التي ستتكبد الخسارة فيما لو تضررت البضاعة أو فُقدت في الطريق.

٥. الإعتراف بفروقات الصرف

٥/١ يتم الإبلاغ عن فروقات الصرف التي تنشأ من البنود النقدية في حسابات ربح أو خسارة الفترة، مع وجود استثناء واحد.

٢/٥ يكمن الاستثناء في أن فروقات الصرف التي تنشأ من البنود النقدية التي تشكل جزءاً من الإستثمار الصافي للمنشأة التي تعد التقارير في عملية أجنبية يتم الإعتراف بها في البيانات المالية للمجموعة ضمن عنصر منفصل في حقوق الملكية. ويتم الإعتراف بها في الأرباح أو الخسائر عند التصرف بالاستثمار الصافي.

٣/٥ إن فروقات الصرف التي تنشأ من البنود النقدية التي تشكل جزءاً من الإستثمار الصافي للمنشأة التي تعد التقارير في عملية أجنبية يتم الإعتراف بها في الأرباح أو الخسائر في البيانات المالية للمنشأة.

٤/٥ إذا تم الإعتراف بالربح أو الخسارة من بند غير نقدي في حقوق الملكية (مثل الممتلكات والمصانع والمعدات التي تم إعادة تقييمها بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦)، يتم الإعتراف أيضاً بربح أو خسارة الصرف الأجنبي في حقوق الملكية.

حالة دراسية ٢

الحقائق

تشتري منشأة ما معدات من مورد أجنبي مقابل ٦ مليون يورو بتاريخ ٣١ مارس ٢٠X٦، عندما كان سعر الصرف هو ٢ يورو مقابل ١ دولار. وتبيع المنشأة أيضا بضائع إلى عميل أجنبي مقابل ٣,٥ مليون يورو بتاريخ ٣٠ إبريل ٢٠X٦ عندما كان سعر الصرف هو ١,٧٥ يورو مقابل ١ دولار. وفي نهاية سنة المنشأة بتاريخ ٣١ مايو ٢٠X٦، لم يتم دفع المبالغ. حيث كان سعر الصرف عند الإقفال هو ١,٥ يورو مقابل ١ دولار. والعملة الوظيفية للمنشأة هي الدولار.

المطلوب

احسب فروقات الصرف التي يتم قيدها في الأرباح أو الخسائر للفترة المنتهية في ٣١ مايو ٢٠X٦.

الحل

تسجل المنشأة الأصل بتكلفة ٣ مليون دولار في ٣١ مارس ٢٠X٦، كما تسجل إلتزاما بنفس المبلغ. وفي نهاية السنة، لم يتم دفع المبلغ. لذا فإنه بإستخدام سعر الصرف عند الإقفال، يتم إعادة تحويل المبلغ مستحق الدفع بمبلغ ٤ مليون دولار، مما ينتج عنه خسارة في الصرف بمبلغ ١ مليون دولار يتم إظهارها في الأرباح أو الخسائر. وتبقى تكلفة الأصل ٣ مليون دولار قبل الاستهلاك.

وعلى نحو مماثل، سوف تسجل المنشأة مبيعات بمبلغ ٢ مليون دولار وذمم مدينة بنفس المبلغ. وفي نهاية السنة، يتم إظهار الذمم المدينة بمبلغ ٢,٣٣ مليون دولار، لما يؤدي إلى أرباح صرف بمبلغ ٠,٣٣ مليون دولار، يتم الإبلاغ عنها في الأرباح أو الخسائر.

ولا يحدد معيار المحاسبة الدولي ٢١ أين ينبغي إظهار أرباح وخسائر الصرف في بيان الدخل.

٦. التحويل إلى عملة العرض من العملة الوظيفية

١/٦ يمكن للمنشأة أن تعرض بياناتها المالية بأي عملة. وإذا كانت عملة العرض تختلف عن العملة الوظيفية، يتم إعادة تحويل البيانات المالية إلى عملة العرض.

٢/٦ إذا كانت البيانات المالية للمنشأة ليست بالعملة الوظيفية لاقتصاد عالي التضخم، فإنه يتم تحويلها إلى عملة العرض بالطريقة التالية:

- يتم تحويل الأصول والإلتزامات (بما في ذلك أي شهرة تنشأ من الشراء وأية تعديلات للقيمة العادلة) بسعر الإقفال الفوري في تاريخ بيانات الميزانية.
- ينبغي تحويل بيان الدخل بالسعر الفوري في تاريخ المعاملات. (يُسمح بإستخدام متوسط الأسعار إذا لم يكن هناك تقلب كبير في أسعار الصرف).
- يتم الإعتراف بكافة فروقات الصرف في عنصر منفصل من حقوق الملكية.

٣/٦ يتم الإعتراف بأي فرق صرف يتعلق بحقوق الأقلية في مبلغ الميزانية العمومية.

٤/٦ تنطبق قواعد خاصة للتحويل إلى عملة عرض مختلفة النتائج والمركز المالي لمنشأة ما تكون عملتها الوظيفية هي عملة اقتصاد عالي التضخم. ويتم تحويل جميع المبالغ بسعر الإقفال الفوري. والاستثناء الوحيد هو أنه سيتم إظهار المبالغ المقارنة كما هي معروضة في الفترة السابقة.

حالة دراسية ٣

الحقائق

بدأت منشأة ما أعمالها في ١ يناير ٢٠X٦ برأسمال افتتاحي قيمته ٢ مليون دولار. فيما يلي أدناه بيان الدخل والميزانية العمومية في نهاية المدة:

بيان الدخل للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٦

	مليون دولار
الإيرادات	٣٢
تكلفة المبيعات	(١٠)
الأرباح الإجمالية	٢٢
تكاليف التوزيع	(٨)
المصاريف الإدارية	(٢)
الأرباح قبل الضريبة	١٢
المصروف الضريبي	(٤)
أرباح الفترة	٨

الميزانية العمومية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٦

رأس المال	٢
الأرباح المحتجزة	٨
	١٠
ذمم دائنة تجارية	٤
مجموع حقوق الملكية والإلتزامات	١٤
الأراضي (الغير قابلة للاستهلاك) المشتراة في ٣١ ديسمبر ٢٠X٦	٨
المخزون	٤
ذمم مدينة تجارية	٢
مجموع الأصول	١٤

إن العملة الوظيفية هي الدولار، لكن المنشأة ترغب في عرض بياناتها المالية باستعمال اليورو على أنها عملة العرض الخاصة بها. وتحول المنشأة رأس المال المساهم في بداية المدة بسعر الإقفال. وكانت أسعار الصرف في الفترة على النحو التالي:

	= ١ دولار
١ يناير ٢٠X٦	١ يورو
٣١ ديسمبر ٢٠X٦	٢ يورو
متوسط السعر	١,٥ يورو

المطلوب

قم بتحويل البيانات المالية من العملة الوظيفية إلى عملة العرض.

الحل

بيان الدخل للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٦، بمتوسط السعر

	(١,٥ يورو = ١ دولار)
الإيرادات	٤٨
تكلفة المبيعات	(١٥)
الأرباح الإجمالية	٣٣
تكاليف التوزيع	(١٢)
المصاريف الإدارية	(٣)
الأرباح قبل الضريبة	١٨
المصروف الضريبي	(٦)
أرباح الفترة	١٢

الميزانية العمومية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٦

	(٢ يورو = ١ دولار)
رأس المال (سعر الإقفال)	٤
الأرباح المحتجزة (أعلاه)	١٢
فرق الصرف (انظر أدناه)	٤
	٢٠
الذمم الدائنة التجارية	٨
مجموع حقوق الملكية والإلتزامات	٢٨
الأراضي (الغير قابلة للاستهلاك) المشتراة في ٣١ ديسمبر ٢٠X٦	١٦
المخزون	٨
ذمم مدينة تجارية	٤
مجموع الأصول	٢٨

يتم حساب فرق الصرف بهذه الطريقة:

إذا تم تحويل الأرباح المحتجزة إلى عملة اليورو فإنها تبلغ ١٦ مليون يورو. وحيث أنه تم تحويل بيان الدخل باستعمال متوسط السعر، تبلغ الأرباح في ذلك البيان ١٢ مليون يورو، مما ينتج عنه فرق صرف بقيمة ٤ مليون يورو.

يظهر فرق الصرف الإجمالي بقيمة ٤ مليون يورو كأحد عناصر حقوق الملكية.

٧. تحويل العملية الأجنبية

١/٧ عند إعداد حسابات المجموعة، يكون من الطبيعي التعامل مع منشآت تستخدم عملات مختلفة. وينبغي تحويل البيانات المالية إلى عملة العرض.

٢/٧ تُعامل الشهرة وتعديلات القيمة العادلة كأصول وإلتزامات للمنشأة الأجنبية، لهذا فإنه ليتم إعادة تحويلها في تاريخ كل ميزانية عمومية بسعر الإقفال الفوري.

٣/٧ يتم الإعتراف بفروقات الصرف من البنود ضمن المجموعات في حسابات الأرباح أو الخسائر إلاّ إذا كان الفرق ناشئاً عن إعادة تحويل الإستثمار الصافي للمنشأة في عملية أجنبية عند تصنيفه كحقوق ملكية.

٤/٧ قد تؤدي توزيعات الأرباح المدفوعة بعملة أجنبية من قبل شركة تابعة إلى الشركة الأم إلى فروقات صرف في البيانات المالية للشركة الأم ولا يتم حذفها عند التوحيد بل يتم الإعتراف بها في الأرباح أو الخسائر.

حالة عملية

تفصح شركة فولكسفاجن في بياناتها المالية لعام ٢٠٠٤ أنها قد تبنت في البداية معيار المحاسبة الدولي ٢١ المنقح فيما يخص المتطلب الذي يقضي بضرورة تحويل الشهرة في العمليات الأجنبية بسعر الإقفال. وتفصح الشركة بأن الأثر التراكمي للتغيير عبارة عن تكلفة بمبلغ ٥٩ مليون يورو لاحتياطي التحويل.

حالة دراسية ٤

الحقائق

تمتلك منشأة ما شركة تابعة أجنبية عملتها الوظيفية هي اليورو. لكن العملة الوظيفية للمنشأة هي الدولار. وفي ١ يناير ٢٠X٦، عندما بلغ سعر الصرف ١ دولار مقابل ١,٥ يورو، أقرضت المنشأة الشركة التابعة مبلغ ٣ مليون دولار. وفي ٣١ ديسمبر ٢٠X٦، لم يتم تسديد القرض وهو يعتبر جزء من الإستثمار الصافي في الشركة التابعة الأجنبية، حيث لم يتم التخطيط لتسوية القرض أو من غير المحتمل أن تحدث التسوية في المستقبل المنظور. بلغ سعر الصرف في ٣١ ديسمبر ٢٠X٦ ما قيمته ١ دولار مقابل ٢ يورو، وكان متوسط السعر خلال السنة هو ١ دولار مقابل ١,٧٥ يورو.

المطلوب

وضّح كيف يتم معاملة هذا القرض في البيانات المالية للمنشأة والمجموعة.

الحل

لا يوجد فرق صرف في البيانات المالية للمنشأة، حيث تم تقديم القرض بالدولار. وفي البيانات المالية للشركة التابعة الأجنبية، يتم تحويل القرض إلى عملتها الوظيفية (اليورو) بسعر ١ دولار مقابل ١,٥ يورو، أو ٤,٥ مليون يورو كما في ١

يناير ٢٠X٥. وفي نهاية السنة، سيتم إستخدام سعر الإقفال لتحويل هذا القرض. وهذا سيؤدي إلى إعادة بيان القرض بمبلغ ٦ مليون يورو (٣ مليون دولار × ٢)، ما ينتج عنه خسارة صرف بمبلغ ١,٥ مليون يورو، سيتم إظهارها في بيان الدخل للشركة التابعة.

وفي البيانات المالية للمجموعة، سيتم تحويل خسارة الصرف هذه بمتوسط السعر، كما هي في بيان الدخل للشركة التابعة، ما ينتج عنه خسارة بمبلغ (١,٥ ÷ ١,٧٥ مليون دولار)، أو ٨٥٧,٠٠٠ دولار. وسيتم الإعتراف بهذا المبلغ في حقوق الملكية.

سيكون هناك فرق صرف آخر (أرباح) ينشأ بين المبلغ الوارد في بيان دخل الشركة التابعة بمتوسط السعر وبسعر الإقفال: أي ٨٥٧,٠٠٠ دولار مطروحا منه ٧٥٠,٠٠٠ دولار (١,٥ مليون يورو/٢)، أو ١٠٧,٠٠٠ دولار.

لذلك يكون فرق الصرف الكلي هو ٧٥٠,٠٠٠ دولار. وسيتم الإعتراف به في حقوق الملكية.

هناك طريقة بديلة لحساب خسارة الصرف. يبلغ القرض في ١ يناير ٢٠X٦ ما قيمته ٤,٥ مليون يورو. وعند إعادة التحويل، فإنه يصبح ٢,٢٥ مليون دولار في ٣١ ديسمبر ٢٠X٦ (٤,٥ يورو/٢). وتبلغ قيمة القرض الأصلي ٣ مليون دولار، وبالتالي توجد خسارة صرف بمبلغ (٣/ ٢,٢٥) مليون دولار، أو ٠,٧٥ مليون دولار.

٨. التصرف بمنشأة أجنبية

عندما يتم التصرف بمنشأة أجنبية، يتم الإعتراف بالمبلغ التراكمي لفروقات الصرف في حقوق الملكية المتعلق بتلك العملية الأجنبية في حسابات الأرباح أو الخسائر عندما يتم الإعتراف بالأرباح أو الخسائر من التصرف.

حالة دراسية ٥

الحقائق

تمتلك منشأة ما شركة تابعة أجنبية بنسبة ١٠٠ ٪، تسجلها بتكلفتها الأصلية بقيمة ٢ مليون دولار. تقوم المنشأة ببيع الشركة التابعة في ٣١ مارس ٢٠X٧ بمبلغ ٥ مليون يورو. وفي ٣١ مارس ٢٠X٧، بلغ الرصيد في احتياطي الصرف ٣٠٠,٠٠٠ دولار دائن. والعملة الوظيفية للمنشأة هي الدولار، وسعر الصرف في ٣١ مارس ٢٠X٧ هو ١ دولار مقابل ٢ يورو. وبلغت القيمة الصافية لأصول الشركة التابعة في تاريخ التصرف ٢,٤ مليون دولار.

المطلوب

اشرح طريقة معاملة التصرف بالشركة التابعة الأجنبية.

الحل

تم بيع الشركة التابعة بمبلغ ٥ مليون يورو ÷ ٢ أو ٢,٥ مليون دولار. وفي حسابات المنشأة الأم، ستظهر أرباح بمبلغ ٠,٥ مليون دولار. (٢,٥ — ٢) مليون دولار.

وفي البيانات المالية للمجموعة، سيتم إظهار أرباح الصرف المتراكمة في حسابات الأرباح أو الخسائر بالإضافة إلى الأرباح من التصرف. تبلغ قيمة الأرباح من التصرف (٢,٥ — ٢,٤) مليون دولار أو ١٠٠,٠٠٠ دولار، وهو الفرق بين عائدات البيع والقيمة الصافية لأصول الشركة التابعة. ويضاف إلى ذلك أرباح الصرف التراكمية بمبلغ ٣٠٠,٠٠٠ دولار مما ينتج عنه ربح إجمالي بمبلغ ٤٠٠,٠٠٠ دولار، سيتم شمله في بيان دخل المجموعة.

٩. الإفصاح

١/٩ ينبغي أن تفصح المنشأة عما يلي:

- مبلغ فروقات الصرف المعترف بها في حسابات الأرباح أو الخسائر، ولكن ليس الفروقات الناشئة عن الأدوات المالية التي قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩
- صافي فروقات الصرف المصنفة في عنصر منفصل من حقوق الملكية ومطابقة مبلغ فروقات الصرف هذه في بداية ونهاية الفترة
- عندما تكون عملة العرض مختلفة عن العملة الوظيفية، فإنه من المطلوب الإفصاح عن تلك الحقيقة بالإضافة إلى العملة الوظيفية، والسبب وراء استعمال عملة عرض مختلفة
- أي تغيير في العملة الوظيفية للمنشأة التي تعد التقارير أو العملية الأجنبية الهامة وأسباب التغيير

٢/٩ عندما تعرض المنشأة بياناتها المالية بعملة تختلف عن عملتها الوظيفية، فإنها يمكن أن تصف تلك البيانات المالية على أنها ممتثلة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فقط إذا كانت تمتثل لمتطلبات كل معيار وتفسير معمول بها.

٣/٩ إذا عرضت المنشأة بياناتها المالية أو أية معلومات مالية أخرى بعملة تختلف عن عملتها الوظيفية أو عملة العرض الخاصة بها أو إذا لم يتم تلبية المتطلبات المذكورة سابقاً، فإنه ينبغي على المنشأة:

- أن تحدد بوضوح المعلومات على أنها معلومات إضافية لتمييزها عن المعلومات التي تمتثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- الإفصاح عن العملة التي يتم بها عرض المعلومات الإضافية.
- الإفصاح عن العملة الوظيفية للمنشأة وأسلوب التحويل المستخدم لتحديد المعلومات الإضافية.

أسئلة إختيار متعدد

١. أي من الاعتبارات التالية ليس بذي صلة في تحديد العملة الوظيفية للمنشأة؟
(أ) العملة التي تؤثر على تكاليف المنشأة.
(ب) العملة التي يتم بها توليد التمويل.
(ج) العملة التي يتم بها الاحتفاظ بالمقبوضات من الأنشطة التشغيلية.
(د) أكثر العملات المقبولة دولياً لغايات التجارة.

الإجابة: (د)

٢. يكون للعمليات الأجنبية التي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من عمليات المنشأة نفس العملة الوظيفية التي لدى المنشأة. وعندما تعمل العملية الأجنبية بشكل مستقل عن المنشأة الأم، فإن العملة الوظيفية:
(أ) تكون تلك التي تخص المنشأة الأم.
(ب) يتم تحديدها بإستخدام إرشادات تحديد العملة الوظيفية للمنشأة.
(ج) تكون عملة بلد التأسيس.
(د) تكون نفس عملة العرض.

الإجابة: (ب)

٣. بدأت منشأة ما بالتجارة في البلد (أ) وعملته الدولار. وبعد عدة سنوات توسعت المنشأة وقامت بتصدير منتجاتها إلى البلد (ب) حيث كانت عملته اليورو، وقامت بتنفيذ الأعمال من خلال فرع لها. وأُعتبرت العملة الوظيفية للمجموعة هي الدولار، ولكن في نهاية العام ٢٠X٧، تم تنفيذ ما نسبته ٨٠٪ من الأعمال في البلد (ب) باستعمال اليورو. وفي نهاية عام ٢٠X٦، تم تنفيذ ما نسبته ٣٠٪ من الأعمال باليورو. لذا فإن العملة الوظيفية ينبغي:
(أ) أن تبقى بالدولار.
(ب) أن تتغير إلى اليورو في بداية عام ٢٠X٧.
(ج) أن تتغير إلى اليورو في نهاية عام ٢٠X٧.
(د) أن تتغير إلى اليورو في نهاية عام ٢٠X٧ إذا أُعتبر أن المعاملات الأساسية والأحداث وظروف العمل قد تغيرت.

الإجابة: (د)

٤. بدأت منشأة ما التجارة في البلد (أ) وعملته بالدولار. وبعد عدة سنوات توسعت المنشأة وقامت بتصدير منتجاتها إلى البلد (ب) حيث كانت عملته اليورو. وكان يتم تنفيذ الأعمال من خلال شركة تابعة في البلد (ب). وتعتبر الشركة التابعة بشكل أساسي امتداد لأعمال المنشأة، ويكون لكلا المنشأتين نفس أعضاء مجلس الإدارة. لذا تكون العملة الوظيفية للشركة التابعة هي:
(أ) الدولار.
(ب) اليورو.
(ج) الدولار أو اليورو.
(د) من الصعب تحديد ذلك.

الإجابة: (أ)

٥. تشتري منشأة ما مصنعاً من مورّد أجنبي مقابل ٣ مليون يورو في ٣١ يناير ٢٠X٦، عندما بلغ سعر الصرف ٢ يورو مقابل ١ دولار. وفي نهاية السنة المالية للمنشأة في ٣١ مارس ٢٠X٦، لم يتم دفع المبلغ. وقد بلغ سعر الصرف عند الإقفال ١,٥ يورو مقابل ١ دولار. وكانت العملة الوظيفية للمنشأة هي الدولار. أي من العبارات التالية صحيحة؟
(أ) تكلفة المصنع ٢ مليون دولار، وخسارة الصرف ٠,٥ مليون دولار، والذمم الدائنة التجارية ١,٥ مليون دولار.
(ب) تكلفة المصنع ١,٥ مليون دولار وخسارة الصرف ٠,٦ مليون دولار، والذمم الدائنة التجارية ٢ مليون دولار.
(ج) تكلفة المصنع ١,٥ مليون دولار، وخسارة الصرف ٠,٥ مليون دولار، والذمم الدائنة التجارية ٢ مليون دولار.
(د) تكلفة المصنع ٢ مليون دولار، وخسارة الصرف ٠,٥ مليون دولار، والذمم الدائنة التجارية ٢ مليون دولار.

الإجابة: (ج)

٦. قامت منشأة ما بشراء كامل رأس المال الساهم لمنشأة أجنبية بمبلغ ٩ ملايين يورو في ٣٠ يونيو ٢٠X٦. وبلغت القيمة العادلة لصافي أصول المنشأة الأجنبية في ذلك التاريخ ٦ مليون يورو. إن العملة الوظيفية للمنشأة هي الدولار. وتكون نهاية السنة المالية للمنشأة في ٣١ ديسمبر ٢٠X٦. بلغت أسعار الصرف في ٣٠ يونيو ٢٠X٦ و ٣١ ديسمبر ٢٠X٦ ما قيمته ١,٥ يورو مقابل ١ دولار، و ٢ يورو مقابل ١ دولار على التوالي.
أي مبلغ ينبغي إدراجه للشهرة في البيانات المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٦؟
(أ) ٢ مليون دولار.
(ب) ٣ مليون يورو.
(ج) ١,٥ مليون دولار.
(د) ٣ مليون دولار.

الإجابة: (ج)

٧. تمتلك منشأة ما شركة تابعة تعمل في بلد تتقلب فيه أسعار الصرف بشكل كبير ويوجد تغيرات موسمية في أنماط الدخل والنفقات. أي من أسعار الصرف التالية يمكن إستخدامه لتحويل بيان الدخل للشركة التابعة الأجنبية؟
(أ) السعر الفوري في نهاية السنة.
(ب) متوسط سعر السنة.
(ج) متوسط أسعار نهاية الفصل.
(د) متوسط أسعار كل شهر من السنة.

الإجابة: (د)

٨. تمتلك منشأة ما شركة تابعة تعمل في بلد أجنبي. باعت الشركة التابعة بضائع إلى الشركة الأم بمبلغ ٢,١ مليون يورو. وتكون العملة الوظيفية للمنشأة هي الدولار. بلغت تكلفة البضائع بالنسبة للشركة التابعة ما قيمته ١,٢ مليون يورو. وتم تسجيل البضائع من قبل المنشأة بمبلغ ١,٠٥ مليون دولار (٢ يورو = ١ دولار) ولم يتم بيعها في نهاية السنة في ٣١ ديسمبر ٢٠X٦. بلغ سعر الصرف في ذلك التاريخ ما قيمته ١,٥ يورو مقابل ١ دولار.
ما قيمة الأرباح داخل المجموعة التي سيتم حذفها في ٣١ ديسمبر ٢٠X٦؟
(ه) ٢٠٥,٠٠٠ دولار.
(و) ٦٠٠,٠٠٠ دولار.
(ز) ٤٥٠,٠٠٠ دولار.
(ح) ٣٥٠,٠٠٠ دولار.

الإجابة: (ج) [(٢,١ – ١,٢) مليون يورو بسعر صرف ٢ يورو = ١ دولار، أي ٤٥٠,٠٠٠ دولار]

٩. تمتلك منشأة ما شركة تابعة تعمل في بلد أجنبي. أصدرت الشركة التابعة إشعاراً قانونياً بتوزيعات أرباح إلى المنشأة الأم بمبلغ ٢,٤ مليون يورو، وتم تسجيل هذا المبلغ في البيانات المالية للمنشأة الأم. بلغ سعر الصرف في ذلك التاريخ ٢ يورو مقابل ١ دولار. وتكون العملة الوظيفية للمنشأة هي الدولار. وفي تاريخ استلام توزيعات الأرباح، ارتفع سعر الصرف إلى ٣ يور مقابل ١ دولار. كيف ستتم معاملة فرق الصرف الناجم من توزيعات الأرباح في البيانات المالية؟

(أ) لن ينشأ فرق في الصرف حيث سيتم حذفه عند التوحيد.

(ب) سيتم نقل فرق الصرف بمبلغ ٤٠٠,٠٠٠ دولار إلى حقوق الملكية.

(ج) سيتم نقل فرق الصرف بمبلغ ٤٠٠,٠٠٠ دولار إلى بيان دخل المنشأة الأم وبيان دخل المجموعة.

(د) سيتم نقل فرق الصرف بمبلغ ٤٠٠,٠٠٠ دولار إلى بيان دخل المنشأة الأم فقط.

الإجابة: (ج)

١٠. اشترت منشأة ما ٦٠٪ من رأس المال المساهم لمنشأة أجنبية في ٣٠ يونيو ٢٠X٦. بلغت القيمة العادلة لصافي أصول المنشأة الأجنبية في ذلك التاريخ ٦ مليون يورو. وكانت هذه القيمة أعلى بمبلغ ١,٢ مليون يورو من المبلغ المسجل لصافي أصول المنشأة الأجنبية. وكانت الزيادة قد نتجت عن الإرتفاع في قيمة الأرض غير القابلة للاستهلاك. تكون العملة الوظيفية للمنشأة هي الدولار. وتكون نهاية السنة المالية للمنشأة في ٣١ ديسمبر ٢٠X٦. بلغت أسعار الصرف في ٣٠ يونيو ٢٠X٦ و ٣١ ديسمبر ٢٠X٦ ما قيمته ١,٥ يورو مقابل ١ دولار و ٢ يورو مقابل ١ دولار على التوالي.

أي من المبالغ التالية ينبغي إدراجه لتعديل القيمة العادلة في البيانات المالية للمجموعة للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٦؟

(أ) ٦٠٠,٠٠٠ دولار.

(ب) ٨٠٠,٠٠٠ دولار.

(ج) ٢,٠٠٠,٠٠٠ دولار.

(د) ٣,٠٠٠,٠٠٠ دولار

الإجابة : (أ) (١,٥ يورو –٢ مليون)

١٧ تكاليف الإقتراض (معيار المحاسبة الدولي ٢٣)

١. معلومات عامة

ينص معيار المحاسبة الدولي ٢٣ "*تكاليف الإقتراض*" على معايير تحدد ما إذا كان من الممكن رسملة تكاليف الإقتراض كجزء من تكلفة شراء، أو إنشاء أو إنتاج "أصل مُؤهل". كما ينص المعيار على معالجتين بديلتين للاعتراف بتكاليف الإقتراض. أولهما "المعالجة البديلة المسموحة" وهي رسملة تكاليف الإقتراض إلى تكلفة أصل مُؤهَّل بموجب المعيار، وثانيهما "المعالجة التحليلية" التي هي عبارة عن قيد تكاليف الإقتراض كمصاريف عند تكبدها.

٢. نطاق التطبيق

١/٢ ينبغي تطبيق المعيار في محاسبة (أي الإعتراف) تكاليف الإقتراض. ورغم أن المعالجة التحليلية بموجب المعيار تقضي بقيد تكاليف الإقتراض كمصروف، أجازت المعالجة البديلة المسموحة رسملة هذه التكاليف. ولا يتم رسملة جميع أنواع تكاليف الإقتراض. إذ ينبغي رسملة تكاليف الإقتراض *المنسوبة مباشرةً* إلى شراء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل كجزء من تكلفة ذلك الأصل. وعلاوة على ذلك، وما أن يتم إختيار سياسة محاسبية من هذا القبيل، فإنه يجب إستخدامها *لجميع* الأصول المؤهلّة.

٢/٢ ينطبق المعيار فقط على تكاليف الإقتراض المتعلقة بالإقتراضات الخارجية وليس حقوق الملكية. لذلك لا يتناول المعيار التكلفة المفترضة أو الفعلية لحقوق الملكية، بما في ذلك الأسهم الرأسمالية الممتازة غير المصنفة على أنها حقوق ملكية.

٣. تعريف المصطلحات الرئيسية (وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٣)

تكاليف الإقتراض: تشمل الفائدة والتكاليف الأخرى التي تتكبدها المنشأة فيما يتعلق بإقتراض الأموال.
الأصل المُؤهَّل: هو أصل يستغرق بالضرورة فترة زمنية طويلة حتى يصبح جاهزاً للإستخدام المقصود أو البيع.

حالة عملية

من الصعب فهم وإستيعاب مفهوم "الأصل المؤهل" ضمن سياق المعيار. وتطبق بعض المنشآت بشكل غير مقصود (أو على الأقل تصر على تطبيق) هذا المعيار على تكاليف الإقتراض المتعلقة بالأصول باهظة الشراء. وينشأ الارتباك لدى هذه المنشآت لأنه من المحتمل بالنسبة لهم أن يبرر مبلغ تكاليف الإقتراض المتعلقة بتكلفة الأصل هذه المعالجة المحاسبية. على سبيل المثال، إذا تم شراء آلة باهظة الثمن (خلافاً لصناعتها من قبل المنشأة) وكانت تكلفتها كبيرة جداً، تطبق المنشآت بشكل غير مقصود المعيار وتناقش أنه من المناسب رسملة تكاليف الإقتراض إلى جانب تكلفة المصنع. ويكمن المبرر لديهم في أنه طالما كانت الآلة باهظة الثمن، فإن تكاليف الإقتراض المتعلقة بشراء الآلة هي أيضاً كبيرة جداً. لذلك لن يكون من الصحيح بالنسبة لهم قيد هذه التكاليف كمصروف. وتناقش هذه المنشآت أيضاً بأنه في قيد تكاليف الإقتراض هذه كمصروف، يمكنها الحصول فقط على جزء من تكلفة الأصل. وينبغي شمل تكلفة التمويل في تكلفة شراء الأصل لأنه بدون تكبد تلك التكلفة، لن تكون المنشأة في وضع يمكنها من شراء ذلك الأصل الباهظ الثمن.

ويواجه المدققون في الواقع الكثير من هذه الحالات، لا سيما في البلدان النامية، حيث تكون تكاليف الإقتراض مرتفعة جدا مقارنة مع اقتصاديات أخرى.

٤. تكاليف الإقتراض

تشير تكاليف الإقتراض، كما تُفهم بشكل عام، إلى تكاليف الفائدة. غير أن تكاليف الإقتراض كما يراها المعيار هي ليست فقط تكاليف الفائدة على عمليات الإقتراض قصيرة الأجل، مثل الحسابات المكشوفة وأوراق الدفع، أو عمليات الإقتراض طويلة الأجل، مثل القروض متوسطة الأجل والرهونات العقارية. كما تتضمن تكاليف الإقتراض أيضاً تكاليف أخرى ذات علاقة مثل:

- إطفاء الخصومات أو العلاوات المتعلقة بعمليات الإقتراض
- إطفاء التكاليف الإضافية التي يتم تكبدها فيما يتعلق بالترتيبات أو عمليات الإقتراض
- فروقات الصرف الناجمة من عمليات إقتراض بعملة أجنبية إلى الحد الذي تُعتبر فيه تعديل على تكاليف الفائدة
- تكاليف التمويل فيما يخص عقود الإيجار التمويلي المعترف بها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٧ "*عقود الإيجار*"

حالة دراسية ١

الحقائق

في ١ ديسمبر X٤ ٢٠، بدأت شركة كومباشينيت ببناء المنازل للعائلات الذين أصابتهم كارثة تسونامي وأصبحوا بلا مأوى. يُتوقع أن يستغرق البناء ثلاث سنوات ونصف. ويتم تمويل البناء من خلال إصدار سندات بقيمة ٧ ملايين دولار بنسبة ١٢٪ سنوياً. تم إصدار السندات في بداية البناء. وتحمل السندات تكلفة إصدار بنسبة ١,٥٪. ويتم تمويل المشروع أيضاً من خلال إصدار رأس مال مساهم بتكلفة ١٤٪ من رأس المال. وقد اختارت الشركة رسملة تكاليف الإقتراض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٣.

المطلوب

حساب تكاليف الإقتراض التي ينبغي رسملتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٣.

الحل

منذ إعتبار المنازل "أصول مؤهلة"، أصبح من المكن رسملة تكاليف الإنتاج وحسابها لهذا:

(أ) فائدة على سندات بقيمة ٧ مليون دولار	= ٧,٠٠٠,٠٠٠ × ١٢٪	= ٨٤٠,٠٠٠ دولار
(ب) إطفاء تكاليف إصدار السندات (بإستخدام طريقة القسط الثابت)	= [(٠١٥/٠ × ٧,٠٠٠,٠٠٠) / ٣,٥ سنوات]	= ٣٠,٠٠٠ دولار
مجموع الإقتراضات التي ينبغي رسملتها	= ٨٤٠,٠٠٠ + ٣٠,٠٠٠	= ٨٧٠,٠٠٠ دولار

٥. الأصول المؤهلّة

١/٥ إن الأصول الجاهزة للإستخدام المطلوب أو البيع عند شرائها ليست أصولاً مؤهلة كما يحددها هذا المعيار. بل إن الأصول المؤهلة لأغراض هذا المعيار هي الأصول التي تستغرق فترة زمنية طويلة لتصبح جاهزة للإستخدام المطلوب. وتتضمن الأمثلة على الأصول المؤهلة ما يلي:

- جسر يتطلب رسوم عبور يستغرق بناءه سنتين قبل أن يصبح جاهزا لإستخدامه وفتحه أمام الجمهور العام.
- مصنع لتوليد الطاقة يستغرق فترة زمنية طويلة ليصبح جاهزا للإستخدام المطلوب.
- سد هيدروكهربائي لخدمة احتياجات قرية معينة ويستغرق إنشائه فترة زمنية كبيرة

٢/٥ من الواضح أن البضائع المصنّعة بشكل روتيني أو التي يتم إنتاجها على أساس متكرر خلال فترة زمنية قصيرة ليست أصولاً مؤهلة. إلا أنه يمكن أن تُعتبر البضائع التي تتطلب فترة زمنية كبيرة لتصبح في حالة قابلة للبيع أصولاً مؤهلّة لأغراض هذا المعيار.

حالة دراسية ٢

الحقائق

(أ) قامت شركة ماجنيفيسنت بإشراك شركة استشارية للتشاور معها حول عدة مشاريع كانت تخطط لتنفيذها من أجل تنويع عملياتها وتعزيز صورتها العامة وتقديرها. وبهذا التكليف، تنوي الشركة الاستشارية إعداد دراسة جدوى لبناء مركز تسوق يؤوي مستأجرين كبار مثل المصممين الدوليين رفيعي المستوى ومحلات بيع التجزئة العالمية المشهورة. وقد نصحت الشركة الاستشارية شركة ماجنيفيسنت بأن هذا النوع من المشاريع سيكون مفيداً جداً في تعزيز صورتها. ولمركز التسوق هذا خصائص مميزة واستثنائية في الكثير من الجوانب، ويمكنه بسهولة اكتساب لقب أكثر مراكز التسوق شهرة في البلد. وبناء

على هذه النصيحة، بدأت شركة ماجنيفيسنت بتشييد مركز التسوق على قطعة أرض كبيرة في قلب المدينة. وتم إنفاق مبالغ كبيرة على تشييده. وتنافس المهندسون المعماريون من مختلف أنحاء العالم للحصول على المشروع، وتم إيكال عملية التشييد إلى أفضل شركة إنشاءات في البلد. استغرقت عملية التشييد فترة تزيد عن السنتين من تاريخ إطلاق المشروع. وتم تمويل التكلفة الإجمالية للتشييد بواسطة قرض متوسط الأجل من أحد البنوك الدولية.

(ب) نصحت الشركة الاستشارية أيضاً شركة ماجنيفيسنت أن تفتتح وكالة لتجارة السيارات تتجر بالسيارات ذات الأسماء التجارية المعروفة عالمياً والباهظة مثل رولزرويس وألفا روميو. وبناء على البحث الذي قامت به الشركة الاستشارية، فقد يكون هذا مشروعاً آخر أيضاً للتنوع والاستثمار لتعزيز الصورة الاعتبارية لشركة ماجنيفيسنت لدى الأشخاص المهمين، وبهذا ستلبي وكالة حصرية للسيارات كهذه فقط احتياجات الإدارة العليا في الشركات متعددة الجنسيات التي تعمل في البلد. استثمرت شركة ماجنيفيسنت في هذا المشروع عن طريق إقتراض الأموال من البنوك المحلية الرئيسية. وإلى جانب الضمانات التي منحتها شركة ماجنيفيسنت للبنوك، فقد أصرت هذه البنوك أيضاً على إيداع سندات ملكية السيارات في البنوك كضمان للقروض طالما لم يتم تسديد كافة مبالغ القرض.

المطلوب

(أ) هل يعتبر مركز التسوق أصلاً مؤهلاً بموجب هذا المعيار؟ هل تعتبر مصروفات الفائدة على القرض متوسط الأجل الذي تم إقتراضه لبناء مركز التسوق تكاليف إقتراض مؤهلة؟

(ب) هل تعتبر السيارات باهظة الثمن التي تشتريها وكالة تجارة السيارات أصولاً مؤهلة بموجب هذا المعيار، ما الذي يجعل من الممكن أن تقوم شركة ماجنيفيسنت برسملة تكاليف الإقتراض وهي تكاليف مرتفعة مقارنة بتكاليف السيارات؟ هل تتضمن تكاليف الإقتراض دفع عمولة ضمان للبنوك مقابل ترتيب ضمانات الشركة بالإضافة إلى مصروف الفائدة على قروض البنك؟

الحل

(أ) نعم، يُعتبر مركز التسوق أصلاً مؤهلاً كما يحدده المعيار لأن البناء يستغرق فترة زمنية طويلة. علاوة على ذلك، يكون مصروف الفائدة على الأموال المقترضة من أجل بناء مركز التسوق تكاليف إقتراض مؤهلة.

(ب) على الرغم من أن السيارات التي تم شراؤها هي أصول باهظة، لأنها جاهزة للإستخدام عند شرائها (كما لا تستغرق وقتاً طويلاً لتصبح جاهزة للإستخدام المقصود)، إلا أنها لا تعتبر أصولاً مؤهلة. ولا يتم رسملة مصروف الفائدة على إقتراضات البنك ولا رسوم الضمانات التي منحتها شركة ماجنيفيسنت للبنوك مع تكلفة السيارات، ولا يتم قيدها كمصروف في السنة التي تم فيها شراء السيارات.

٦. الإعتراف

١/٦ المعالجة التحليلية

بموجب المعالجة التحليلية، يجب الإعتراف بتكاليف الإقتراض كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها. وعند إستخدام المعالجة التحليلية للاعتراف بتكاليف الإقتراض، يتم قيد هذه التكاليف كمصروف بغض النظر عن كيفية تطبيقها.

٢/٦ المعالجة البديلة المسموحة

بموجب المعالجة البديلة المسموحة، يتم رسملة تكاليف الإقتراض المنسوبة مباشرة إلى شراء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل كجزء من تكلفة ذلك الأصل. ويكون من الممكن رسملة تكاليف الإقتراض المنسوبة مباشرة إلى شراء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل كجزء من تكلفة الأصل فقط في حال تحقق الشرطين التاليين:

- من المحتمل أن تعود بمنافع اقتصادية مستقبلية على المنشأة.
- يكون من الممكن قياس التكاليف بشكل موثوق.

(إذا لم تلبي تكاليف الإقتراض هذه المعايير، يتم قيدها كمصروف).

٧. عمليات الإقتراض المؤهلة للرسملة

١/٧ عند الإقتراض تحديداً لشراء أو إنشاء أو إنتاج أصل معين، تكون تكاليف الإقتراض التي ترتبط بذلك الأصل المؤهل قابلة

للتحديد بسهولة. ومن السهل في هذه الظروف تحديد مقدار تكاليف الإقتراض التي يتعين رسملتها عن طريق إستخدام عملية الحذف، أي رسملة تكاليف الإقتراض التي كان من الممكن تجنبها لو لم يتم تكبد نفقات على الأصل المؤهل.

٢/٧ غير أن الصعوبات تنشأ إذا تم تنظيم عمليات الإقتراض والتمويل مركزياً ضمن مجموعة من الشركات مثلا. في هذه الحالات، يمكن تطبيق المتوسط المرجح لمعدل الرسملة على النفقات من الأصل المؤهل.

٣/٧ إذا لم تُستخدم مباشرة الأموال المقترضة تحديداً لتمويل أصل مؤهل، وتم بدلا من ذلك استثمار الأموال غير المستعملة مؤقتاً إلى أن تُطلب، فإنه ينبغي تخفيض تكاليف الإقتراض التي يتم رسملتها بواسطة أي دخل استثماري ناتج عن استثمار الأموال غير المستعملة.

٤/٧ لا يمكن أن تتجاوز تكاليف الإقتراض المرسلة في فترة معينة مبلغ تكاليف الإقتراض التي تتكبدها المنشأة خلال تلك الفترة.

حالة دراسية ٣

الحقائق

قررت شركة متعددة الجنسيات تحمل مسؤولياتها الإجتماعية من خلال بناء نفق يربط بين جانبي قرية ما فُصل بينهما جراء حدوث كارثة طبيعية قبل عدة سنوات. وبما أن الشركة مدركة لدورها في المجتمع، فإنها تبحث منذ سنتين تقريباً عن النفط والغاز الطبيعي في المنطقة المجاورة البعيدة عن الشاطئ. سيستغرق بناء النفق مدة سنتين، ولا يقل مجموع النفقات الرأسمالية اللازمة للبناء عن ٢٠ مليون دولار. وحتى تتيح الشركة لنفسها حد أمان معين، فقد اقترضت مبلغ ٢٢ مليون دولار من ثلاثة مصادر واستخدمت المليونيين الإضافيين لأغراض رأس المال العامل الخاص بها. تم ترتيب التمويل بالطريقة التالية:

- قروض بنكية متوسطة الأجل: ٥ مليون دولار بنسبة ٧٪ في السنة
- عمليات الإقتراض المؤسسية: ٧ مليون دولار بنسبة ٨٪ في السنة
- سندات الشركة: ١٠ مليون دولار بنسبة ٩٪ في السنة

في المرحلة الأولى من بناء النفق، كان هناك ١٠ مليون دولار من الأموال غير المستعملة التي استثمرتها الشركة لمدة ستة أشهر. وبلغ الدخل من هذا الإستثمار ما قيمته ٥٠٠,٠٠٠ دولار.

المطلوب

إذا قررت الشركة متعددة الجنسيات إختيار "المعالجة البديلة المسموحة" بموجب معيار المحاسبة الدولية ٢٣، فكيف ستُعامل تكاليف الإقتراض؟ كيف ستعمل على رسملة تكاليف الإقتراض وماذا ستفعل بدخل الإستثمار؟

الحل

بموجب المعالجة البديلة المسموحة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٣، يتم رسملة تكاليف الإقتراض كجزء من تكلفة الأصل.

(أ) من أجل رسملة تكاليف الإقتراض، يتم حساب المتوسط المرجح لتكلفة الأموال المقترضة:

= (٥ مليون دولار X ٧٪) + (٧ مليون دولار X ٨٪) + (١٠ مليون دولار X ٩٪) / (٥ مليون دولار + ٧ مليون دولار + ١٠ مليون دولار)

= (١,٨١ مليون دولار / ٢٢ مليون دولار) X ١٠٠

= ٨,٢٢ ٪ في السنة

(ب) إجمالي تكاليف الإقتراض= ٢٠ مليون دولار X ٨,٢٢ ٪ في السنة X ٢ سنتين

= ١,٦٤٤ مليون دولار X ٢ سنتين

= ٣,٢٨٨ مليون دولار

(ج) تكاليف الإقتراض التي ينبغي رسملتها = مصروف الفائدة – دخل الإستثمار (الناتج عن استثمار الأموال غير المستعملة)

= ٣,٢٨٨,٠٠٠ دولار – ٥٠٠,٠٠٠ دولار

= ٢,٧٨٨,٠٠٠ دولار

٨. زيادة المبلغ المسجل للأصل المؤهل عن المبلغ القابل للإسترداد

عندما يتجاوز المبلغ المسجل أو التكلفة النهائية المتوقعة للأصل المؤهل مبلغه القابل للإسترداد أو صافي قيمته القابلة للتحقق، ينبغي تخفيض أو شطب المبلغ المسجل وفقاً لمتطلبات المعايير الأخرى، مثل معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "*انخفاض قيمة الأصول*".

٩. بدء الرسملة

تبدأ رسملة تكاليف الإقتراض عندما:

- يتم تكبد النفقات على الأصل؛
- يتم تكبد تكاليف الإقتراض؛ و
- تكون الأنشطة اللازمة لتهيئة الأصل لإستخدامه المطلوب أو البيع هي قيد التنفيذ.

١٠. تعليق الرسملة

يتم تعليق الرسملة خلال الفترات الطويلة التي يتوقف فيها التطور الفعلي إلا إذا كانت تلك الفترة جزءاً ضرورياً من عملية إنتاج الأصل. على سبيل المثال، يتم تعليق الرسملة عند تعطيل بناء الجسر بسبب ارتفاع مستوى المياه بشكل كبير وهو أمر شائع في المنطقة التي يجري فيها البناء. إلا أنه لا ينبغي تعليق رسملة تكاليف الإقتراض عند وجود تأخير مؤقت ناتج عن أسباب معينة متوقعة ومُتنبئ بها، مثل فترة تهيئة الأصل للإستخدام المراد منه.

١١. إيقاف الرسملة

١/١١ تتوقف رسملة تكاليف الإقتراض عند الانتهاء فعلياً من جميع الأنشطة اللازمة لتهيئة الأصل للإستخدام المقصود أو البيع. وإذا كان ما تبقى هي تعديلات بسيطة، مثل الديكورات أو الأعمال الإدارية الروتينية، يعتبر الأصل حينها مكتملا بشكل فعلي.

٢/١١ في بعض الحالات، مثل منطقة تجارية أو تطور واسع النطاق، قد تصبح الأجزاء جاهزة للإستخدام على مراحل. وفي تلك الحالات، تتوقف رسملة تلك الأجزاء الجاهزة للإستخدام.

١٢. الإفصاح

تفصح المنشأة عن سياستها المحاسبية للاعتراف بتكاليف الإقتراض ومبلغ تكاليف الإقتراض المرسلة خلال الفترة ومعدل الرسملة المستخدم لتحديد مبلغ تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة.

أسئلة إختيار متعدد

١. يمكن رسملة تكاليف الإقتراض كجزء من الأصل عندما:

تكون أصلاً مؤهلاً وتختار المنشأة المعالجة التحليلية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٣.

تكون أصلاً مؤهلاً وتختار المنشأة المعالجة البديلة المسموحة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٣، ولكن من غير المحتمل أن تعود بمنافع اقتصادية مستقبلية على المنشأة.

تكون أصلاً مؤهلاً وتختار المنشأة المعالجة البديلة المسموحة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٣، ومن المحتمل أن تعود بمنافع اقتصادية مستقبلية على المنشأة، لكن لا يمكن قياس التكاليف بشكل موثوق.

الإجابة: (د)

٢. أي مما يلي قد لا يعتبر "أصلاً مؤهلاً" بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٣؟

محطة توليد كهرباء يستغرق بنائها عادة سنتين.

طائرة خاصة باهظة الثمن يمكن شرائها من بائع محلي.

جسر ذو رسوم عبور يستغرق بنائه عادة أكثر من سنة واحدة.

سفينة تحتاج عادة من سنة إلى سنتين لإنهائها.

الإجابة: (ب)

٣. أي مما يلي قد لا يعتبر مؤهلاً للرسملة كتكاليف إقتراض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٣؟

(أ) الفائدة على السندات الصادرة لتمويل بناء أصل مؤهل.

(ب) إطفاء الخصومات أو الأقساط المتعلقة بعمليات الإقتراض المؤهلة للرسملة.

(ج) التكلفة المفترضة لحقوق الملكية.

(د) فروقات الصرف الناتجة عن عمليات الإقتراض بالعملة الأجنبية إلى الحد الذي تعتبر فيه على أنها تعديل على تكاليف الفائدة المتعلقة بالأصل المؤهل.

الإجابة: (ج)

٤. إن رسملة تكاليف الإقتراض:

(أ) يجب تعليقها خلال فترات مؤقتة من التأخير.

(ب) يمكن تعليقها فقط خلال فترات طويلة من التأخير حيث يتأخر فيها التطور الفعلي.

(ج) لا ينبغي تعليقها مطلقا في حال بدأت الرسملة.

(د) يجب تعليقها فقط خلال فترات طويلة من التأخير حيث يتأخر فيها التطور الفعلي.

الإجابة: (د)

٥. أي مما يلي لا يعتبر من متطلبات الإفصاح بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٣؟

(أ) السياسة المحاسبية المطبقة في تكاليف الإقتراض.

(ب) مبلغ تكاليف الإقتراض المرسملة خلال الفترة.

(ج) فصل الأصول التي تعتبر "أصولاً مؤهلة" عن الأصول الأخرى في الميزانية العمومية أو كإفصاح في إيضاحات البيانات المالية.

(د) معدل الرسملة المستخدم في تحديد مبلغ تكاليف الإقتراض المؤهلة للرسملة.

الإجابة: (ج)

١٨ الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة (معيار المحاسبة الدولي ٢٤)

١. الخلفية والمقدمة

١/١ إن معاملات الأطراف ذات العلاقة هي سمة طبيعية وشائعة للأعمال والتجارة هذه الأيام. ولكن في بعض الحالات، يمكن أن تبرم المنشآت معاملات مع أطراف ذات علاقة بشروط لا يمكن للأطراف غير ذات العلاقة إبرامها في ظل الظروف العادية. لذلك فإن وجود علاقة مع طرف ذي علاقة يمكن أن يؤثر على الربح أو الخسارة أو على المركز المالي للمنشأة. وبهدف ضمان "الشفافية" في إعداد التقارير المالية، تنص معظم معايير المحاسبة في أنحاء العالم على الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

٢/١ إن معيار المحاسبة الدولي ٢٤ هو المعيار الذي يحدد بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متطلبات الإفصاح عن العلاقة مع الأطراف ذات العلاقة في البيانات المالية. ويهدف المعيار إلى إطلاع قارئ البيانات المالية على وجود علاقات مع الأطراف ذات العلاقة ومدى تأثر المركز المالي للمنشأة أو ربحيتها أو تدفقاتها النقدية بالمعاملات مع هذه الأطراف. وينبغي الإشارة إلى أن هذا المعيار يتعلق بالإفصاح ولا يتناول مسائل الإعتراف أو القياس، التي تتطرق إليها جميعها المعايير الأخرى ذات الصلة.

٣/١ تعتبر معاملات الأطراف ذات العلاقة بشكل عام مواضيع حساسة جدا في معظم أنحاء العالم. ومن المعتقد عموماً، وبصورة خاطئة أحيانا، أن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة "ليست أمرا جيدا". وهذا هو الحال عادة في تعاملات الشركات غير النزيهة حيث تُستخدم المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة للتلاعب بنتائج العمليات أو صافي الأصول لجني ربح اقتصادي من قبل مجموعة من الأفراد يسيطرون على المنشأة. وبالرغم من صحة هذا الأمر في بعض الحالات، لا سيما في فضائح الشركات الأخيرة ذات الصدى الإعلامي الكبير حيث يُزعم أن أعضاء مجلس الإدارة (أي الأطراف ذات العلاقة) يخدعون المساهمين، إلا أنه يوجد في معظم الحالات أسباب اقتصادية و/أو تجارية صحيحة للتعامل مع الأطراف ذات العلاقة.

مثال

من الأمثلة على المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة مجموعة من الشركات (يكون لها شركة أم مشتركة) ذات نشاطات مختلفة تبرم فيها المنشآت ضمن المجموعة، في سياق الأعمال العادية، معاملات يومية مع منشآت أخرى ضمن المجموعة. على سبيل المثال، يمكن لمنشأة في المجموعة تزويد منشأة أخرى بالسلع أو الخدمات فقط بعد المرور بعملية طرح عطاء بالتنافس مع أطراف ثالثة. وفي هذه الحالة، تكون المعاملة شفافة، حيث تم إجراء عملية مزايدة ومن الأرجح أن السعر الذي أبرمت به المعاملة قد كان حسب السوق أو بالتسعير على أساس تجاري. وهذا ما يحدث عموما في الواقع. وليس هناك أساساً خطأ في إبرام مثل هذه المعاملات مع المنشآت ضمن المجموعة. ويقتضي المعيار من المنشآت التي تبرم مثل هذه المعاملات مع الأطراف الأخرى ذات العلاقة أن تصرح عن ذلك في بياناتها المالية.

٤/١ ولكن من المهم اطلاع قارئ البيانات المالية على كافة علاقات الأطراف ذات العلاقة ومعاملاتهم وأرصدتهم حيث من الممكن أن لا تكون هذه المعاملات دائما على أساس تجاري، ويمكن أن تكون قد حصلت فقط، أو قد لا تكون قد حصلت أساسا، بسبب المنصب الذي يشغله الطرف ذو العلاقة – بحيث يمكن أن يؤثر أو أن يتأثر، بذلك الطرف الآخر، الأمر الذي يمكن أن يؤثر على النتائج المبلغ عنها أو صافي الأصول أو التدفقات النقدية.

٢. نطاق التطبيق

ينبغي تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢٤ في:

(أ) تحديد علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.
(ب) تحديد الأرصدة المعلقة بين المنشأة والأطراف ذات العلاقة بها.
(ج) تحديد الظروف التي يكون فيها الإفصاح عن البنود الواردة في (أ) و (ب) مطلوباً.
(د) تحديد الإفصاحات التي سيتم إجرائها حول تلك البنود.

والمعيار واضح جداً من حيث تطبيق أحكامه على معاملات الأطراف ذات العلاقة والأرصدة المعلقة في *البيانات المالية المنفصلة* للشركة الأم أو المشارك في مشروع مشترك أو المستثمر، حيث غالبا ما تكون هذه البيانات المالية منفصلة ماديا عن البيانات المالية الموحدة. وبصورة مماثلة، يجب تطبيق المعيار على الشركات التابعة لنفس السبب. ولا يُمنح أي إعفاء للشركات التابعة التي يتم توحيدها مع شركتها الأم. وعلاوة على ذلك، ينبغي الإفصاح عن المعاملات مع المنشآت الأخرى

ضمن مجموعة معينة في البيانات المالية للمنشأة المفردة، بالرغم من حذف هذه المعاملات ضمن المجموعة عند التوحيد في البيانات المالية للمجموعة.

حالة عملية

يتم في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم، المعروضة على أساس "مستقل" حسبما هو مسموح به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٧، الإفصاح عن المعاملات مع الشركات التابعة على أنها معاملات مع أطراف ذات علاقة. ولكن في "البيانات المالية الموحدة" للشركة الأم، لا يوجد معاملات مع أطراف ذات علاقة أو أرصدة مبلغ عنها بين أعضاء المجموعة الموحدة، حيث يتم حذف كافة هذه البنود عند التوحيد من خلال تطبيق الإجراءات المبينة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *"البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"*.

٣. تعريف المصطلحات الرئيسية (وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٤)

إن التعريفات الواردة في المعيار طويلة جدا بطبيعتها.

يعتبر الطرف ذو علاقة بالمنشأة إذا:

(أ) كان، بشكل مباشر أو غير مباشر، من خلال وسيط واحد أو أكثر، *يسيطر* على المنشأة أو يخضع *لسيطرتها* أو يخضعان *لسيطرة مشتركة*، أو يملك مصالح في المنشأة تمنحه *نفوذا كبيرا*، أو لديه *سيطرة مشتركة* على المنشأة.

(ب) كان عبارة عن *شركة زميلة* (راجع معيار المحاسبة الدولي ٢٨ *"الإستثمارات في الشركات الزميلة"*).

(ج) كان عبارة عن *مشروع مشترك* تكون المنشأة مشاركة فيه (راجع معيار المحاسبة الدولي ٣١ *"الحصص في المشاريع المشتركة"*).

(د) كان أحد *موظفي الإدارة الرئيسيين* في المنشأة أو في شركتها الأم.

(هـ) كان أحد *أفراد العائلة القريبين* لأي من الأفراد المشار إليهم في البند (أ) أو (د).

(و) كان عبارة عن منشأة مُسيطر عليها، أو مُسيطر عليها بشكل مشترك، أو يُمارس عليها تأثير هام من قبل أي فرد مشار إليه في البند (د) أو (ه)، أو يملك سلطة تصويت هامة في تلك المنشأة، سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

(ز) كان عبارة عن خطة منافع ما بعد الخدمة لصلحة موظفي المنشأة أو لأي منشأة تعتبر طرفاً ذو علاقة بالمنشأة.

المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة: نقل الموارد أو الخدمات أو الإلتزامات بين الأطراف ذات العلاقة، *بغض النظر عما إذا كان سيتم تحميل سعر معين.*

أفراد العائلة المباشرة لفرد معين: أفراد العائلة الذين قد يتوقع أن يكون لهم *تأثير على ذلك الفرد أو قد يتأثرون به* في تعاملاتهم مع المنشأة. ومنهم:

(أ) الشريك المحلي للفرد وأبنائه

(ب) أبناء الشريك المحلي للفرد

(ج) الأشخاص المعالون من قبل الفرد المعني أو شريكه المحلي

التعويض: يشمل كافة منافع الموظفين (كما هي مذكورة في معيار المحاسبة الدولي ١٩ *"منافع الموظفين"*، والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *"الدفع على أساس الأسهم"*). ويشمل كذلك العوض النقدي المدفوع نيابة عن الشركة الأم للمنشأة فيما يتعلق بتلك المنشأة.

السيطرة: سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة من أجل الحصول على منافع من نشاطاتها.

السيطرة المشتركة: الإتفاق تعاقدياً على اقتسام السيطرة.

التأثير الهام: هي صلاحية المشاركة في اتخاذ القرارات المالية والتشغيلية لمنشأة ما، لكنها ليست سيطرة على تلك السياسات.

موظفو الإدارة الرئيسيون: أولئك الأشخاص الذين يملكون السلطة ويتحملون المسؤولية فيما يتعلق بالتخطيط لأنشطة المنشأة وإدارتها ومراقبتها، بصورة مباشرة أو غير مباشرة، بما في ذلك أي مدير (سواء تنفيذي أو غير ذلك) في تلك المنشأة.

٤. تفسير وتوضيح التعريفات

١/٠/٤ إن معظم التعريفات عبارة عن مسألة حس منطقي طالما أنها تشمل بصورة محددة الشركات الأم (فيما يتعلق بشركة تابعة)، والشركات التابعة (فيما يتعلق بالشركة الأم)، والشركات التابعة الزميلة، والشركات الزميلة، والمشاريع المشتركة، والإدارة الرئيسية. ولكن يحتاج عدد من التعريفات إلى تحليل متعمق لفهم المعنى الحقيقي وراء المصطلحات المستخدمة.

٢/٠/٤ ترد تفسيرات وتوضيحات الجوانب المختلفة من التعريفات للتمكن من تطبيق المعنى الحقيقي للمعيار. وفي الواقع، هذا أحد متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢٤ الذي ينص صراحة بأنه *"عند دراسة كل علاقة بطرف ذي علاقة، يتوجب توجيه الإهتمام إلى جوهر العلاقة وليس إلى شكلها القانوني فقط"* (الفقرة ١٠).

١/٤ موظفو الإدارة الرئيسيون

١/١/٤ يشمل موظفو الإدارة الرئيسيون جميع أولئك الأشخاص الذين يملكون السلطة ويتحملون المسؤولية فيما يتعلق بالتخطيط لأنشطة المنشأة وإدارتها ومراقبتها. لذلك لا يحتاج هؤلاء الأفراد لأن يكونوا بالضرورة مدراء. حيث يتضمن التعريف بالفعل "المدراء أو الموظفين التنفيذيين أو خلاف ذلك".

حالة عملية

سيشمل هذا التعريف الواسع المدراء غير التنفيذيين وما يُصطلح عليه في بعض المناطق بـ (مدراء الظل) — أولئك الأشخاص الذين يتصرف المدراء بناء على تعليماتهم، سواء كان يُطلق عليهم مدراء بشكل قانوني أم لا. ويشمل هذا التعريف أيضاً موظفي الإدارة الرئيسيين في الشركة الأم للمنشأة.

٢/١/٤ لذلك فإنه من الصعب في معظم الحالات تجنب مسمى الطرف ذو العلاقة. إلا أن المعيار ينص على ألا تكون المنشأتين مرتبطتين ببعضهما البعض فقط لأنهما يشتركان في مدير ما أو موظف إداري رئيسي. ويقر هذا النص بالإستخدام المتزايد للمدراء غير التنفيذيين من قبل المنشآت الهامة لتلبية متطلبات وقضايا حسن الأداء في الشركات. ويمكن بسهولة أن يؤدي القيام بهذا إلى وجود مدراء مشتركين بين المنشآت، وغالبا ما يكونوا سياسيين متقاعدين أو مدنيين أو موظفين تنفيذيين بارزين في الشركات، بحيث يمكن لأي منهم العمل في عدة مجالس خلال "تقاعدهم".

٣/١/٤ ولكن لا بد من الأخذ في الإعتبار أنه حتى يكون موظفو الإدارة "رئيسيون"، ينبغي أن يمتلكوا السلطة ويتحملوا المسؤولية فيما يتعلق بالتخطيط لأنشطة المنشأة وإدارتها ومراقبتها. ولن يكون الحال كذلك بالنسبة للعديد من هؤلاء المدراء غير التنفيذيين "المهنيين".

٢/٤ أفراد العائلة المباشرة لفرد معين

تعتبر مسألة "أفراد العائلة المباشرة لفرد معين" مسألة شائكة. فقد تم دائما تصميم معايير المحاسبة الدولية لمراعاة تجاوز حدود الصلاحيات والإختصاصات، ولكن لهذه المسألة أبعادا ثقافية أيضا. فرغم أن المعيار يقدم قائمة بالأفراد الذين يُقصد شملهم ضمن "أفراد العائلة المباشرة للفرد"، إلا أن صياغة التعريف توضح عدم شمولية القائمة على الإطلاق. وهذه حقيقة واضحة، فالتعريف شامل حيث يبدأ بكلمة "يشمل"، وبالتالي يعلن بوضوح أن "الأطراف ذات العلاقة" غير المذكورة بالتحديد في التعريف ليست مستثناة بالضرورة بموجب هذا المبدأ ولا ينبغي حذفها تلقائيا. وبعبارة أخرى، يوكل معيار المحاسبة الدولي ٢٤ عبء تطبيق المعيار بالشكل الصحيح إلى الأشخاص الذين سيطبقونه. وينص المعيار على أن "أفراد العائلة المباشرة للفرد" هم أولئك الذين قد يتوقع أن يكون لهم *تأثير على ذلك الفرد أو قد يتأثرون به في تعاملاته مع المنشأة.* وبمعنى آخر وباختصار، يظهر أن "الأطراف ذات العلاقة" الأخرى غير المذكورة بالتحديد في هذا الجزء من التعريف، لكن المشمولة بالإستدلال (لأن المعيار يورد كلمة "يشمل") هي مسألة تفسيرية. ويقع عبء تطبيق المبدأ الوارد في المعيار (بشكل دقيق) مباشرة على عاتق المنشأة التي تطبق المعيار. وهذه مهمة شاقة، إذ لا يمكن بموجب معيار المحاسبة الدولي ١ وصف مجموعة من البيانات المالية على أنها مُعدّة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ما لم يتم الإمتثال *لأحكام كل معيار بالكامل.*

حالة عملية

يسمح هذا المبدأ بتفسير متعدد الثقافات لتعبير "أفراد العائلة المباشرة للفرد". على سبيل المثال، فيما يخص الأخوة: في بعض الثقافات، قد يذعن الأخوة الصغار دائما لمن يكبرهم سناً. وقد لا يكون الحال كذلك في ثقافات أخرى. وعلاوة على

ذلك، حيث تكون العائلات ذات روابط متينة، يمكن أيضا اعتبار الأقرباء باستثناء الأبناء أو البنات من "أفراد العائلة المباشرة للفرد" لأن بإمكانهم التأثير إلى حد كبير على الفرد في تعاملاته مع المنشأة. لكن في بلدان أخرى، حيث يتخذ كل فرد القرارات التجارية بشكل مستقل، قد لا يكون الحال كذلك. ووفقاً لإحدى مدارس الفكر، يمكن تفادي هذه الحالة الشاذة، إلى حد ما، إذا قدم المعيار قائمة شاملة ومحددة من "أفراد العائلة المباشرة للفرد" (كما هو الحال في معايير المحاسبة لبعض البلدان).

حالة عملية

ومن المسائل الأخرى "غير الواضحة" أيضاً هي مسألة "أبناء" الفرد. إذ ينص المعيار على أن الأبناء هم أطراف ذات علاقة لكنه لا يوضح ما إذا كان يشير فقط للقاصرين. وإذا تم توسيع التعريف ليشمل حتى "الأطفال البالغين"، فإنه قد يؤدي إلى نشوء خلاف على أساس مبدأ الجوهر دون الشكل. ومن الممكن تفسير هذا في ضوء أحد العناصر الأخرى لتعريف "أفراد العائلة المباشرة للفرد" – ذلك العنصر الخاص بالأشخاص المعالين من قبل الفرد المعني. وفي بعض الحالات، قد يعتمد الأهل على أحد الأبناء للحصول على الدعم المالي أو العاطفي أو المادي، لذلك فهم أطراف ذات علاقة. يمكن أن يشمل هذا التفسير أيضاً تعريف الأبناء، فإذا كان الأبناء غير معالين، فليس بالضرورة أن يكونوا أطراف ذات علاقة لأغراض هذا المعيار. إلا أن هذا تمييز دقيق جداً وربما تفسير صارم.

حالة عملية

ووفقاً لإحدى مدارس الفكر، من خلال الإشارة إلى "الشركاء المحليين" بدلا من "الأزواج"، يقر المعيار بميل الأشخاص في بعض الثقافات إلى العيش معاً دون زواج. ولجميع النوايا والأغراض، يُعتبر أنهم "أزواج".

حالة دراسية ١

الحقائق

تصنع شركة "انتريستنج" قطع غيار للسيارات. وهي تدير الأعمال من خلال نموذج أعمال نجح إستخدامه لعدة سنوات وجعل من المنشأة مشروعا ناجحا يُصنَّف ضمن أفضل عشر مؤسسات أعمال في مجالها حسب إحدى الصحف التجارية. وتؤمن شركة "انتريستنج" بالعمل مع موردين موثوقين ويُعتمد عليهم وتبيع فقط لمنشآت باستطاعتها السيطرة عليها أو ممارسة تأثير هام عليها. ويعمل نموذج الأعمال بالطريقة التالية:

(أ) تشتري شركة "انتريستنج كل شيء تحتاجه من شركة "اكسلينت"، وهي مورد معروف. وبسبب الجودة العالية للمواد التي قدمتها شركة "اكسلينت" خلال السنوات العشر الماضية، لم تشتر شركة "انتريستنج" أبدا من أي مورد آخر. لذلك يمكن اعتبارها معتمدة اقتصاديا على شركة "اكسلينت".

(ب) تبيع شركة "انتريستنج" ٧٠٪ من إنتاجها إلى شركة مملوكة لأحد المدراء وتبيع النسبة المتبقية إلى منشأة هي شركة زميلة لها حيث تملك شركة "انتريستنج" ٣٥٪ من رأس المال المساهم في تلك الشركة.

(ج) تخزن شركة "انتريستنج" البضاعة في مستودع يتم استئجاره من زوجة مدير الشركة. وتكون الإيجارات على أساس تجاري.

(د) قدمت شركة "انتريستنج" قرضا بدون فائدة لشركة مملوكة من قبل مديرها التنفيذي بهدف تمويل شراء شاحنات تسليم تستخدمها الشركة المملوكة من قبل المدير التنفيذي لنقل البضائع من مستودع المورد إلى المستودع الذي تستخدمه شركة "انتريستنج" لتخزين البضاعة.

المطلوب

بناء على متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢٤، حدد المعاملات التي ينبغي الإفصاح عنها على أنها معاملات مع أطراف ذات علاقة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٤.

الحل

دعونا ندرس كل معاملة بهدف تحديد ما إذا كانت تضمن الإفصاح كمعاملة مع أطراف ذات علاقة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٤.

(أ) بالرغم من حقيقة أن شركة "انتريستنج" تشتري جميع موادها الخام من شركة "اكسلينت" وهي معتمدة عليها اقتصاديا؛ إلا أن شركة "اكسلينت" لا تصبح تلقائيا طرفا ذو علاقة. لذلك وتحقيقا لغايات معيار المحاسبة الدولي ٢٤، لا تعتبر المشتريات من شركة "اكسلينت" على أنها معاملات مع أطراف ذات علاقة.

(ب) إن ما نسبته ٧٠٪ من المبيعات هي لشركة مملوكة من قبل أحد المدراء (أي منشأة يسيطر عليها شخص إداري رئيسي)، و٣٠٪ من المبيعات هي لمنشأة تمارس شركة "انتريستنج" "تأثيرا هاما عليها". وعليه، فان كلا من هذه المبيعات هي لأطراف ذات علاقة كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٢٤ وينبغي بالتالي الإفصاح عنها على أنها كذلك.

(ج) تم إبرام عقد إيجار المستودع، رغم أنه على أساس تجاري، مع زوجة (أحد أفراد الأسرة المباشرة) "مدير ما" (شخص إداري رئيسي)، وينبغي بالتالي الإفصاح عنه على أنه معاملة مع طرف ذو علاقة.

(د) ينبغي الإفصاح عن القرض بدون فائدة المقدم لمنشأة مملوكة لمدير معين على أنه معاملة مع طرف ذو علاقة. وحقيقة أن هذا القرض بدون فائدة يضمن الإفصاح لأنه قد لا يتم تفسيره على أنه "معاملة على أساس تجاري" حيث لا تقدم شركة "انتريستنج" عادة قروضا بدون فائدة لأطراف غير ذي علاقة.

ملاحظة: يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٤، الفقرة ٢١، بأن "يتم إجراء الإفصاحات عن إبرام المعاملات مع أطراف ذات علاقة وفق شروط مكافئة لتلك الشروط السائدة في المعاملات على أساس تجاري فقط إذا كان من الممكن إثبات تلك الشروط".

علاوة على ذلك، ينبغي الإفصاح أيضا عن مصاريف الإيجار المدفوعة لاستئجار شاحنة توصيل تعود ملكيتها إلى منشأة يملكها مدير معين على أنها معاملة مع طرف ذي علاقة حيث تُدفع هذه التكاليف لمنشأة "يسيطر عليها" شخص إداري رئيسي.

٣/٤ المشاريع المشتركة

يوضح المعيار بأن طرفي المشروع المشترك لا يرتبطان ببعضهما البعض فقط من خلال علاقتهما التعاقدية. ويكون المشروع المشترك طرف ذو علاقة بالنسبة لكل مشارك في المشروع المشترك حسب التعريف، ولكن إذا كان عقد المشروع المشترك هو العلاقة الوحيدة بين المشاركين في المشروع المشترك، فهو لا يجعلهما مرتبطان ببعضهما البعض.

٤/٤ تعويض موظفي الإدارة الرئيسيين

في الماضي، كانت مسألة "مكافأة المدراء" بصفتها معاملة مع طرف ذي علاقة هي موضع جدل. وفي حين يتطلب القانون في بعض الإختصاصات إجراء الإفصاح، إلا أنه تم الإختلاف حول ما إذا كان معيار المحاسبة الدولي ٢٤ قد أشار إلى هذه المعاملات. ويشير المعيار الآن بوضوح تام إلى أن هذه المعاملات مشمولة بغض النظر عن تسميتها.

٥/٤ المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة

يعتبر تعريف المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة أمرا هاما في التطبيق والتنفيذ الصحيحين للمعيار. وهو *يشمل نقل الموارد أو الخدمات أو الإلتزامات*، بغض النظر عما إذا كان سيتم تحميل سعر معين. ويشمل هذا التعريف بالتالي الخدمات المجانية التي يمكن أن تكون من أصعب المعاملات من حيث الكشف عنها. وسيشمل أيضا الضمانات وتقديم أو استلام الضمانات الإضافية وتسوية الإلتزامات.

حالة عملية

يعتبر تسعير المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة أمراً حساساً، وخصوصاً إذا لم يكن التسعير على أساس تجاري. ويمكن أن تكون هذه الناحية صعبة ومفتوحة للاجتهاد. على سبيل المثال، يمكن أن تبيع المنشأة ٦٠٪ من إنتاجها إلى طرف ذو علاقة بأسعار وحدة أقل بكثير مما تتقاضاه من أطراف أخرى مقابل نسبة ٤٠٪ المتبقية من الإنتاج. ولا يحاسب أي من الأطراف الأخرى ما يزيد عن ٥٪ من المبيعات. ومن الصعب جداً تحديد ما إذا كان الخصم على الكمية هو بسعر السوق. ويمكن أن يكون تحديد الأساس التجاري أكثر صعوبة إذا لم يكون هناك أي مبيعات إلى أطراف أخرى.

وفي هذه الحالات، ينص المعيار على أنه يمكن وصف المعاملة على أنها وفق أساس تجاري فقط إذا كان من الممكن إثباتها. وبالتالي فإنه يقع على عاتق الإدارة مسؤولية إثبات القيمة السوقية للمعاملات *إذا كانت ترغب بوصف المعاملات على أنها "بقيمة السوق".*

٥. الإستثناءات من نطاق التطبيق

بالرغم من أن بعض الأطراف يمكن أن تظهر، نظرا لعلاقتهم مع المنشأة، على أنهما أطراف ذات علاقة تندرج ضمن معيار المحاسبة الدولي ٢٤، إلا أن المعيار يوضح بأن الأطراف التالية ليست بالضرورة أطرافا ذات علاقة كما يحددها المعيار:

- إن الجهات التي تقدم التمويل والإتحادات التجارية والمرافق العامة والدوائر والوكالات الحكومية لا تكون بالضرورة أطرافا ذات علاقة فقط بسبب تعاملاتها الطبيعية مع المنشأة، حتى لو كانت تشارك في عمليات اتخاذ القرار أو تؤثر على حرية التصرف.
- لا يعتبر العملاء أو المزودون أو أصحاب الإمتياز أو الموزعون أو الوكلاء العامون أطرافا ذات علاقة بالمنشأة فقط لأن المنشأة معتمدة عليهم اقتصاديا.
- لا تُعتبر أي منشأتان على أنهما أطراف ذات علاقة فقط لأنهما يشتركان في المدراء أو أعضاء آخرين من موظفي الإدارة الرئيسيين.
- لا يُعتبر المشاركان في المشروع المشترك على أنهما أطراف ذات علاقة فقط لأنهما يسيطران بشكل مشترك على المشروع المشترك.

٦. الإفصاحات

١/٦ من أجل تمكين مستخدمي البيانات المالية من فهم المركز المالي للمنشأة بشكل أفضل وتكوين وجهة نظر حول آثار المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة على المنشأة، فرض معيار المحاسبة الدولي ٢٤ متطلبات إفصاح واسعة فيما يخص المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

٢/٦ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٤، الفقرة ١٢، ينبغي على المنشأة الإفصاح عما يلي:

- العلاقات بين الشركات الأم والشركات التابعة بغض النظر عما إذا كان يوجد أي معاملات بينهما
- اسم الشركة الأم للمنشأة، وإذا كان مختلفاً، الطرف النهائي المسيطر. وإذا لم تكن الشركة الأم للمنشأة ولا الطرف المسيطر النهائي يعدّ بيانات مالية متوفرة للإستخدام العام، ينبغي الإفصاح أيضاً عن اسم ثاني أكبر شركة أم تقوم بذلك

٣/٦ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٤ الفقرة ١٦ البند ٢/٦، ينبغي على المنشأة الإفصاح عن إجمالي تعويضات "موظفي الإدارة الرئيسيين" لكل من الفئات التالية:

(أ) منافع الموظفين قصيرة الأجل
(ب) منافع ما بعد الخدمة
(ج) المنافع طويلة الأجل الأخرى
(د) منافع إنهاء الخدمة
(هـ) الدفعات على أساس الأسهم

٤/٦ ينص معيار المحاسبة الدولي ٢٤ الفقرة ١٧، أنه في حال وجود معاملات بين الأطراف ذات العلاقة؛ ينبغي على المنشأة الإفصاح عن طبيعة العلاقة مع الطرف ذو العلاقة إلى جانب المعلومات حول المعاملات والأرصدة المعلقة الضرورية لفهم التأثير المحتمل للعلاقة على البيانات المالية. وكحد أدنى، *ينبغي أن يشمل الإفصاح ما يلي:*

- مبلغ المعاملات
- مبلغ الأرصدة المعلقة و
  - بنودها وشروطها
  - ما إذا كانت مضمونة أو غير مضمونة
  - طبيعة عوض التسوية
  - تفاصيل الضمانات المقدمة أو المستلمة
- مخصصات الديون المشكوك فيها مقابل الأرصدة المعلقة
- مخصصات الديون المشكوك فيها المعترف بها على أنها مصاريف

٥/٦ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٤ الفقرة ١٨، ينبغي عمل هذه الإفصاحات *بشكل منفصل لكل فئة من فئات الأطراف ذات العلاقة:*

- الشركة الأم
- المنشآت ذات السيطرة المشتركة أو التأثير الهام على المنشأة
- الشركات التابعة
- الشركات الزميلة
- المشاريع المشتركة التي تكون المنشأة مشاركة فيها
- موظفو الإدارة الرئيسيون في المنشأة أو شركتها الأم
- أطراف أخرى ذات علاقة

٦/٦ ينص معيار المحاسبة الدولي ٢٤ الفقرة ٢٢، بأنه يمكن *الإفصاح عن البنود* ذات *الطبيعة المتشابهة* على وجه الإجمال إلاّ عندما يكون الإفصاح المنفصل ضروريا لفهم آثار معاملات الأطراف ذات العلاقة على البيانات المالية للمنشأة.

حالة دراسية ٢

الحقائق

إن شركة "زيبا" هي جزء من مجموعة شركات صناعية كبرى وهي معروفة بدقة إفصاحها عن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة في بياناتها المالية المعدة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ومع التغيرات الواسعة التي طرأت على المعايير المختلفة بموجب مشروع التحسينات الذي أقره مجلس معايير المحاسبة الدولية، تسعى المنشأة للحصول على المشورة من اختصاصي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حول ما إذا كان ينبغي إعداد التقارير بالمعاملات التالية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٤، وإن كان الأمر كذلك، فإلى أي حد، وكيف ينبغي صياغة هوامش معاملات الأطراف ذات العلاقة.

١. إن المكافآت والدفعات الأخرى المقدمة إلى المدير التنفيذي للمنشأة خلال عام ٢٠XX كانت على النحو التالي
   (أ) راتب سنوي بمبلغ ٢ مليون دولار
   (ب) خيارات أسهم ودفعات أخرى على أساس الأسهم بقيمة مليون دولار
   (ج) مساهمات لخطة منافع التقاعد بقيمة مليون دولار
   (د) تسديد مصاريف سفره في رحلات العمل بإجمالي قيمته ١,٢ مليون دولار
٢. المبيعات التي تمت خلال عام ٢٠XX إلى ما يلي
   (أ) شركة "ميفا"، وهي شركة أم بقيمة ٣٥ مليون دولار
   (ب) شركة "ديفا"، وهي شركة زميلة بقيمة ٢٥ مليون دولار
٣. يشمل المدينون التجاريون في ٣١ ديسمبر ٢٠XX ما يلي
   (أ) إجمالي المستحق من شركة "ميفا" هو ١٠ مليون دولار، والصافي بعد إستبعاد المخصص هو ٧ مليون دولار
   (ب) المستحق من شركة "ديفا" هو ١٥ مليون دولار (وهذه الذمم الدائنة مدعومة بالكامل بواسطة ضمانات الشركة من شركة ديفا)

المطلوب

الرجاء تقديم النصح إلى شركة "زيبا" بشأن معاملات الأطراف ذات العلاقة التي ينبغي الإفصاح عنها وإعداد عينة من هوامش معاملات الأطراف ذات العلاقة لإرشاد المنشأة.

الحل

١. ينبغي الإفصاح عن كافة البنود المدرجة في البيانات المالية لشركة "زيبا" والمعدة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. *والإستثناء* الوحيد هو *تسديد مصاريف سفر المدير التنفيذي في رحلات العمل البالغة ١,٢ مليون دولار*، حيث أن هذا المبلغ ليس "تعويضا"، فلا ينبغي بالتالي الإفصاح عنه بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٤.

٢. **الهوامش: معاملات الأطراف ذات العلاقة**

   (أ) تبرم شركة "زيبا" معاملات مع الأطراف ذات العلاقة في سياق الأعمال العادية. وخلال عام ٢٠XX، تم إبرام هذه المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٢٤. وكانت المعاملات التي نتج عنها أرصدة مستحقة من تلك الأطراف، في ٣١ ديسمبر ٢٠XX، هي على النحو التالي

(١) مع الشركة الأم (شركة "ميفا")	
المبيعات	٣٥ مليون دولار
المشمول في المدينين التجاريين (مستحق من الشركة الأم)	١٠ مليون دولار
مخصص الديون المشكوك فيها	٣ مليون دولار
(٢) مع "الشركة الزميلة"	
المبيعات	٢٥ مليون دولار
المشمول في المدينين التجاريين (مستحق من الشركة الزميلة)٭	١٥ مليون دولار

٭ *إن المبلغ المستحق من الشركة الزميلة مضمون بواسطة الضمانة المقدمة من قبلها.*

   (ب) بالنسبة للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠XX، قامت شركة "زيبا" بتسديد الدفعات التالية لمديرها التنفيذي، وهو جزء من "موظفي الإدارة الرئيسيين":

منافع قصيرة الأجل (الراتب)	٢ مليون دولار
منافع ما بعد الخدمة (مساهمة خطة منافع التقاعد)	١ مليون دولار
دفعات على أساس الأسهم (خيارات أسهم وغيرها)	١ مليون دولار
المجموع	٤ مليون دولار

أسئلة إختيار متعدد

١. أي مما يلي ليس طرفاً ذو علاقة كما هو مذكور في معيار المحاسبة الدولي ٢٤؟
(أ) أحد مدراء المنشأة.
(ب) الشركة الأم للمنشأة.
(ج) مساهم في المنشأة يمتلك ١٪ من أسهم المنشأة.
(د) ابن المدير التنفيذي للمنشأة.

الإجابة: (ج)

٢. يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٤ الإفصاح عن تعويض موظفي الإدارة الرئيسيين. أي مما يلي لا يعتبر "تعويضا" لهذا الغرض؟
(أ) منافع قصيرة الأجل.
(ب) دفعات على أساس الأسهم.
(ج) منافع إنهاء الخدمة.
(د) استعاضة مصاريف الجيب.

الإجابة: (د)

٣. لتمكين مستخدمي البيانات المالية من تكوين وجهة نظر حول آثار معاملات الأطراف ذات العلاقة، اقتضى معيار المحاسبة الدولي ٢٤ إجراء افصاحات معينة. أي من الإفصاحات التالية ليس إفصاحا مفروضا بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٤؟
(أ) العلاقات بين الشركات الأم والشركات التابعة بغض النظر عما إذا يوجد معاملات بين تلك الأطراف ذات العلاقة.
(ب) أسماء كافة "الشركات الزميلة" التي تعاملت معها المنشأة خلال السنة.
(ج) اسم الشركة الأم للمنشأة، وإذا كان مختلفا، اسم الطرف المسيطر النهائي.
(د) إذا لم تكن الشركة الأم للمنشأة ولا الطرف المسيطر النهائي يعدّ بيانات مالية متوفرة للإستخدام العام، ينبغي الإفصاح عن ثاني أكبر شركة أم تقوم بذلك.

الإجابة: (ب)

٤. إذا كان هناك معاملات مع أطراف ذات علاقة خلال السنة، فإن المنشأة بحاجة لإجراء افصاحات معينة كحد أدنى. أي مما يلي لا يعتبر إفصاحا مطلوبا كحد أدنى بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٤؟
(أ) مبلغ معاملات الطرف ذو العلاقة.
(ب) مبلغ الأرصدة المعلقة لطرف ذو علاقة وبنودها وشروطها إلى جانب تفاصيل الضمانات المقدمة والمستلمة.
(ج) مبالغ المعاملات المشابهة مع أطراف (ثالثة) غير ذات علاقة لتأكيد أنه تم إبرام معاملات الأطراف ذات العلاقة القابلة للمقارنة على أساس تجاري.
(د) مخصصات الديون المشكوك فيها المتعلقة بمبلغ الأرصدة المعلقة للطرف ذي العلاقة والمصاريف المعترف بها خلال السنة فيما يخص الديون المعدومة أو المشكوك فيها المستحقة من الأطراف ذات العلاقة.

الإجابة: (ج)

٥. ينبغي إجراء الحد الأدنى من الإفصاحات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٤ بشكل منفصل لفئات معينة من الأطراف ذات العلاقة. أي مما يلي ليس من قائمة الفئات المحددة بموجب المعيار لأغراض الإفصاح المنفصل؟
(أ) المنشآت ذات السيطرة المشتركة أو ذات التأثير الهام على المنشأة.
(ب) الشركة الأم للمنشأة.
(ج) المنشأة التي تشترك في مدير معين مع منشأة أخرى.
(د) المشاريع المشتركة التي تكون المنشأة مشاركة فيها.

الإجابة: (ج)

١٩ المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد (معيار المحاسبة الدولي ٢٦)

١. المقدمـــة

١/١ يتناول معيار المحاسبة الدولي ٢٦ المحاسبة وإعداد التقارير لكافة المشاركين في خطة منافع التقاعد كمجموعة، وليس مع التقارير التي يمكن إعدادها للأفراد حول منافع تقاعدهم الخاصـة. ويوضح المعيـار شـكل ومحتـوى التقـارير الماليـة ذات الأغراض العامة لخطط منافع التقاعد. وينطبق المعيار على:

- **خطط المساهمات المحددة:** حيث يتم تحديد المنافع وفق المساهمات في الخطة إلى جانب أرباح الإستثمار فيها.
- **خطط المنافع المحددة:** حيث يتم تحديد المنافع من خلال معادلة مبنية علـى أسـاس أربـاح المـوظفين و/أو سـنوات الخدمة.

٢/١ يُخلط أحياناً بين معيار المحاسبة الدولي ٢٦ ومعيار المحاسبة الدولي ١٩، لأن كليهما يتطرق إلى منافع المـوظفين. ولكـن هناك اختلافاً، فبينما يعالج معيار المحاسبة الدولي ٢٦ اعتبارات إعداد التقارير المالية لخطة المنافع ذاتها، مثل المنـشأة التي تعد للتقارير؛ يتناول معيار المحاسبة الدولي ١٩ محاسبة أصحاب العمل لتكلفة هذه المنافع حيث يـتم جنيهـا مـن قبل الموظفين. لذلك فإن هذين المعيارين مرتبطين مع بعضهما البعض إلى حد ما، لكن لن يكون هنـاك أي تـداخل مباشـر بين المبالغ المذكورة في البيانات المالية لخطة المنافع والمبالغ المذكورة من قبـل أصـحاب العمـل بموجـب معيـار المحاسـبة الدولي ١٩.

٢. نطاق التطبيق

١/٢ يتناول معيار المحاسبة الدولي ٢٦ المحاسبة وإعداد التقارير حول خطط منافع التقاعد. ولا يقتـضي عـرض تقريـر سـنوي للخطة. لكن يمكن أن تقتضي شروط خطة التقاعد أن تقدم الخطة تقريرا سنويا؛ وفي بعـض المنـاطق يمكـن أن يكـون هـذا متطلبا قانونيا. وإذا تم إعداد هذه التقارير السنوية وفقا لخطة التقاعد، فينبغي تطبيق متطلبات هذا المعيار عليها.

٢/٢ تُعتبر خطة منافع التقاعد منشأة منفصلة، ومتميزة عن رب عمل المشاركين في الخطة؛ ويعاملها المعيار علـى أنهـا كـذلك. وينطبق المعيار أيضا على خطط منافع التقاعد التي ترعاها جهات أخرى غير صاحب العمل (مثل الجمعيات التجاريـة أو مجموعات أصحاب العمل). علاوة على ذلك، يتناول هذا المعيار المحاسبة وإعـداد التقـارير حـول خطـط منـافع التقاعـد لكافة المشاركين كمجموعة؛ ولا يتطرق إلى التقارير المعدّة لمختلف المشاركين فيما يخص مستحقاتهم من منافع التقاعد.

٣/٢ سواء كان هناك خطط منافع تقاعد رسمية أو ترتيبات منافع تقاعد غير رسمية، ينص المعيار على نفس طريقـة المحاسـبة لكليهما. ومن الجدير بالذكر أيضاً أن هذا المعيار ينطبق سواء تم إنشاء صندوق منفصل أم لا وبغـض النظـر عمـا إذا كـان يوجد أمناء. وتنطبق متطلبات هذا المعيار أيضا على خطط منافع التقاعد ذات الأصول المستثمرة لدى شركة تـأمين، مـا لم يكن العقد مع شركة التأمين باسم مشارك معين أو مجموعة مـن المـشاركين وتكـون المـسؤولية علـى عـاتق شـركة التـأمين وحدها.

٣. تعريف المصطلحات الرئيسية (وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٦)

القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة: القيمة الحالية للمدفوعات المستقبلية المتوقعة وفق خطة منـافع التقاعـد للموظفين الحاليين والسابقين، التي يمكن نسبها إلى الخدمة التي تم تقديمها مسبقاً.

خطط المنافع المحددة: يتم تحديد خطط منافع التقاعد التي يـتم بموجبهـا دفـع منـافع التقاعـد إلى المـشاركين في الخطـة بالرجوع إلى معادلة مبنية عادة على أساس أرباح الموظفين و/أو سنوات الخدمة.

خطط المساهمات المحددة: يتم تحديد خطط منافع التقاعد التي يتم بموجبها دفع منافع التقاعد إلى المشاركين في الخطة وفقاً للمساهمات المقدمة للصندوق إلى جانب أرباح الإستثمار فيها.

التمويل: نقل الأصول إلى منشأة منفصلة (منفصلة عن مشروع صاحب العمل)، "الصندوق"، لتلبية الإلتزامات المستقبلية لدفع منافع التقاعد.

صافي الأصول المتوفرة للمنافع: أصول خطة منافع التقاعد مطروحاً منها إلتزاماتها بإستثناء القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة.

المشاركون: أعضاء خطة منافع التقاعد وغيرهم ممن يحق لهم الحصول على المنافع بموجب الخطة.

خطط منافع التقاعد: الترتيبات الرسمية أو غير الرسمية التي يقدم المشروع بناء عليها منافع لموظفيه عند أو بعد إنهاء خدماتهم، والتي يشار إليها عادة على أنها منافع إنهاء الخدمة. ويمكن أن تأخذ شكل دفعات تقاعد سنوية أو دفعات بمبلغ مقطوع. وينبغي أن تكون هذه المنافع، أو مساهمات صاحب العمل فيها، قابلة للتحديد أو من الممكن تقديرها قبل التقاعد من خلال أحكام وثيقة معينة (أي بناء على ترتيب رسمي) أو من خلال ممارسات المشروع (التي يشار إليها على أنها ترتيب غير رسمي).

المنافع القابلة للإستحقاق: عبارة عن مستحقات تكون الحقوق فيها، بموجب شروط خطة منافع التقاعد، غير مشروطة بالتوظيف المستمر.

٤. خطط المساهمات المحددة

١/٤ يمكن لخطط منافع التقاعد أن تكون إما خطط مساهمات محددة أو خطط منافع محددة. وعند تحديد مبلغ المنافع المستقبلية مستحقة الدفع للمشاركين في خطة منافع التقاعد من خلال مساهمات صاحب العمل أو المشاركين أو كليهما، إلى جانب أرباح الإستثمار فيها؛ تكون هذه الخطط هي خطط مساهمات محددة. وتضمن خطط المنافع المحددة بعض المنافع المحددة، التي يتم تحديدها عادة من خلال معادلة تأخذ بعين الإعتبار عوامل معينة مثل عدد سنوات خدمة الموظفين ومستوى رواتبهم عند التعاقد، بغض النظر عما إذا كان لدى الخطة أصول كافية، لذلك تبقى المسؤولية النهائية للدفع (التي يمكن أن تكون مضمونة من قبل شركة تأمين أو من الحكومة، أو بعض المنشآت الأخرى، اعتمادا على القانون والعادات المحلية) على عاتق صاحب العمل. وفي حالات نادرة، يمكن أن تشمل خطة منافع التقاعد خصائص لكل من خطط المساهمات المحددة وخطط المنافع المحددة؛ ولأغراض هذا المعيار، تُعتبر هذه الخطة المختلطة هي خطة منافع محددة.

٢/٤ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٦، ينبغي أن يشمل تقرير خطة المساهمات المحددة "بيانا بصافي الأصول المتوفرة للمنافع" ووصفاً لسياسة التمويل. وأثناء إعداد بيان صافي الأصول المتوفرة للمنافع، ينبغي تسجيل استثمارات الخطة "بالقيمة العادلة"، والتي تكون في حال الأوراق المالية المتداولة "قيمتها السوقية". وإذا لم يكن من الممكن تقدير القيمة العادلة، يجب أن تفصح المنشأة عن السبب وراء عدم إستخدام "القيمة العادلة".

حالة عملية

في الواقع وفي العديد من الحالات، يكون "الأصول الخطة" قيم سوقية قابلة للتحديد، لأنه أثناء تأدية مسؤولياتهم الإئتمانية، يتطلب أمناء الخطة عموماً أن تحتفظ خطط التقاعد بالإستثمارات المتداولة فقط.

مثال

فيما يلي مثال على بيان صافي الأصول المتوفرة للمنافع لخطة مساهمات محددة:

خطة المساهمات المحددة لشركة بينوفلنت
بيـــان صـــافي الأصـــول المتوفرة للمنـــافع
٣١ ديسمبر ٢٠٠٦
(بآلاف الدولارات الأمريكية)

الأصول	
الإستثمارات بالقيمة العادلة:	
الأوراق المالية للحكومة الأمريكية	١٠,٠٠٠
السندات البلدية الأمريكية	١٣,٠٠٠
الأسهم العادية الأمريكية	١٣,٠٠٠
الأسهم العادية الأوروبية	١٣,٠٠٠
أدوات دين أمريكية	١٢,٠٠٠
سندات الشركات الأوروبية	١٢,٠٠٠
أخرى	١١,٠٠٠
مجموع الإستثمارات	٨٤,٠٠٠
الذمم المدينة	
المبالغ المستحقة من سماسرة البورصة من بيع الأوراق المالية	٢٥,٠٠٠
الفائدة المستحقة	١٥,٠٠٠
توزيعات الأرباح مستحقة القبض	١٢,٠٠٠
مجموع الذمم المدينة	٥٢,٠٠٠
النقد	١٥,٠٠٠
إجمالي الأصول	١٥١,٠٠٠
الإلتزامات	
الذمم الدائنة	
المبالغ المستحقة لسماسرة البورصة من شراء الأوراق المالية	٢٠,٠٠٠
المنافع مستحقة الدفع للمشاركين– المستحقة وغير المدفوعة	٢١,٠٠٠
مجموع الذمم الدائنة	٤١,٠٠٠
المصاريف المستحقة	٢١,٠٠٠
مجموع الإلتزامات	٦٢,٠٠٠
صافي الأصول المتوفرة للمنافع	٨٩,٠٠٠

٥. خطط المنافع المحددة

١/٥ إن خطط المنافع المحددة هي تلك الخطط التي تكون فيها المنافع مبالغ مضمونة ويتم تحديد المبالغ التي ستُدفع كمنافع تقاعد من خلال الرجوع إلى معادلة معينة تعتمد عادة على أرباح الموظفين و/أو عدد سنوات الخدمة. والعوامل الأساسية هي بالتالي منافع التقاعد التي تكون ثابتة أو قابلة للتحديد، دون النظر إلى كفاية الأصول التي تكون قد وُضعت جانباً لدفع المنافع. وهذا يختلف بشكل واضح عن طريقة عمل خطط المساهمات المحددة؛ حيث تقدم هذه الخطط للموظفين عند التقاعد مبالغ تم وضعها جانبا، يُضاف إليها أو يُطرح منها أرباح أو خسائر الإستثمارات التي تراكمت عليها، مهما كان المبلغ صغيراً أو كبيراً.

٢/٥ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٦ ضرورة أن يشمل تقرير خطط المنافع المحددة أي مما يلي:

(١) بيان يوضح ما يلي:

(أ) صافي الأصول المتوفرة للمنافع؛

(ب) القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة، مع التمييز بين المنافع القابلة وغير القابلة للإستحقاق؛و

(ج) الزيادة أو العجز الناتج.

أو

(٢) بيان بصافي الأصول المتوفرة للمنافع يشمل أي مما يلي:

(أ) ملاحظة تفصح عن القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة مع التمييز بين المنافع القابلة وغير القابلة للإستحقاق؛ أو

(ب) إشارة إلى هذه المعلومات في التقرير الإكتواري المرافق.

٣/٥ يوصي معيار المحاسبة الدولي ٢٦، لكنه لا يلزم، بأنه يمكن إرفاق تقرير للأمناء على شكل تقرير للإدارة أو المدراء وتقرير استثماري، في كل من الصيغ الثلاث المذكورة سابقاً.

٤/٥ لا يلزم المعيار الخطة بإستخدام تقييمات إكتوارية سنوية. وإذا لم يتم إعداد تقييم إكتواري في تاريخ التقرير، ينبغي إستخدام آخر تقييم كأساس لإعداد البيان المالي. إلا أن المعيار يقتضي ضرورة الإفصاح عن تاريخ التقييم الإكتواري المستخدم. وينبغي أن

تعتمد القيم الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة إما على مستويات الرواتب الحالية أو المتوقعة؛ *وينبغي الإفصاح عن الأساس المستخدم أي كان.* علاوة على ذلك، ينبغي الإفصاح أيضا عن أثر أي تغيرات في الإفتراضات الإكتوارية التي يكون لها أثر جوهري على القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة. وينبغي أن يوضح التقرير العلاقة بين القيم الحالية الإكتوارية للمنافع الموعودة وصافي الأصول المتوفرة للمنافع وسياسة تمويل المنافع الموعودة.

٥/٥ وكما هو الحال في خطط المساهمات المحددة، ينبغي تسجيل استثمارات خطة المنافع المحددة بالقيمة العادلة، والتي تكون بالنسبة إلى الأوراق المالية المتداولة هي "القيم السوقية".

مثال

فيما يلي أمثلة على الأنواع البديلة للتقارير المنصوص عليها لخطة المنافع المحددة.

خطة المنافع المحددة لشركة "اكسيلنت"

بيان صافي الأصول المتوفرة للمنافع والقيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد المتراكمة وزيادة أو عجز الخطة

٣١ ديسمبر ٢٠٠٦

(بآلاف الدولارات الأمريكية)

١. بيان صافي الأصول المتوفرة للمنافع

الأصول	
الإستثمارات بالقيمة العادلة:	
الأوراق المالية للحكومة الأمريكية	١٥٥,٠٠٠
السندات البلدية الأمريكية	٣٥,٠٠٠
الأسهم العادية الأمريكية	٣٥,٠٠٠
الأسهم العادية الأوروبية	٣٥,٠٠٠
الأوراق المالية للديون الأمريكية	٢٥,٠٠٠
سندات الشركات الأوروبية	٢٥,٠٠٠
أخرى	١٥,٠٠٠
مجموع الإستثمارات	٣٢٥,٠٠٠
الذمم المدينة:	
المبالغ المستحقة من سماسرة البورصة من بيع الأوراق المالية	١٥٥,٠٠٠
الفائدة المستحقة	٥٥,٠٠٠
توزيعات الأرباح مستحقة القبض	٢٥,٠٠٠
مجموع الذمم المدينة	٢٣٥,٠٠٠
النقد:	٥٥,٠٠٠
إجمالي الأصول	٦١٥,٠٠٠
الإلتزامات	
الذمم الدائنة	
المبالغ المستحقة لسماسرة البورصة من شراء الأوراق المالية	١٥٠,٠٠٠
المنافع مستحقة الدفع للمشاركين– المستحقة وغير المدفوعة	١٥٠,٠٠٠
مجموع الذمم الدائنة	٣٠٠,٠٠٠
المصاريف المستحقة:	١٢٠,٠٠٠
مجموع الإلتزامات	٤٢٠,٠٠٠
صافي الأصول المتوفرة للمنافع	١٩٥,٠٠٠

٢. القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع الخطة المتراكمة

المنافع القابلة للإستحقاق	١٢٠,٠٠٠
المنافع غير القابلة للإستحقاق	٣٠,٠٠٠
المجموع	١٥٠,٠٠٠

٣. الزيادة في صافي الأصول المتوفرة للمنافع عن القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع الخطة المتراكمة ٤٥,٠٠٠

خطة المنافع المحددة لشركة "اكسيلنت"

بيان التغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع

٣١ ديسمبر ٢٠٠٦

(بآلاف الدولارات الأمريكية)

دخل الإستثمار:	
دخل الفائدة	٤٥,٠٠٠
دخل توزيعات الأرباح	١٥,٠٠٠
صافي التقييم (الربح غير المتحقق) في القيمة العادلة للإستثمارات	١٥,٠٠٠
إجمالي دخل الإستثمار	٧٥,٠٠٠

مساهمات الخطة:	
مساهمات أصحاب العمل	٥٥,٠٠٠
مساهمات الموظفين	٥٠,٠٠٠
إجمالي مساهمات الخطة	١٠٥,٠٠٠
مجموع الإضافات إلى القيمة الصافية للأصل	١٨٠,٠٠٠
دفعات منافع الخطة:	
معاشات التقاعد (السنوية)	٢٥,٠٠٠
الدفعات بمبلغ مقطوع عند التقاعد	٣٥,٠٠٠
تعويض إنهاء الخدمة	١٠,٠٠٠
استبدال مزايا برنامج معاشات	١٥,٠٠٠
إجمالي دفعات منافع الخطة	٨٥,٠٠٠
مجموع الإقتطاعات من القيمة الصافية للأصل	٨٥,٠٠٠
صافي الزيادة في قيمة الأصل	٩٥,٠٠٠
صافي الأصول المتوفرة للمنافع	
بداية السنة	١٠٠,٠٠٠
نهاية السنة	١٩٥,٠٠٠

٦. الإفصاحات الإضافية المطلوبة بمقتضى المعيار

١/٦ في حال خطط المنافع المحددة وخطط المساهمات المحددة، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٦ ضرورة أن تشمل تقارير خطة منافع التقاعد المعلومات التالية:

- بيان التغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع
- ملخص للسياسات المحاسبية الهامة
- وصف الخطة وأثر أي تغيرات عليها خلال الفترة

٢/٦ يمكن أن تشمل التقارير المقدمة من قبل خطط منافع التقاعد ما يلي، إن أمكن

(١) بيان بصافي الأصول المتوفرة للمنافع يفصح عما يلي

(أ) الأصول في نهاية الفترة المصنفة بشكل ملائم

(ب) أساس تقييم الأصول

(ج) تفاصيل أي استثمار منفرد يتجاوز إما ٥٪ من صافي الأصول المتوفرة للمنافع أو ٥٪ من أي فئة أو نوع من الأوراق المالية

(د) تفاصيل أي استثمار في صاحب العمل

(هـ) الإلتزامات باستثناء القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة

(٢) بيان بالتغيرات في صافي الأصول المتوفرة للمنافع يوضح التالي

(أ) مساهمات صاحب العمل

(ب) مساهمات الموظفين

(ج) دخل الإستثمار مثل الفائدة وتوزيعات الأرباح

(د) مصادر الدخل الأخرى

(هـ) المنافع المدفوعة أو مستحقة الدفع (المحللة مثلا على أنها منافع تقاعد ومنافع وفاة ومنافع عجز ودفعات بمبلغ مقطوع)

(و) المصاريف الإدارية

(ز) المصاريف الأخرى

(ح) ضرائب الدخل

(ط) الأرباح والخسائر من التصرف بالإستثمارات والتغيرات في قيمة الإستثمارات

(ي) عمليات النقل من وإلى الخطط الأخرى

(٣) وصف لسياسة التمويل

(٤) بالنسبة لخطط المنافع المحددة، القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة (والتي يمكن أن تميز بين المنافع القابلة وغير القابلة للإستحقاق) على أساس المنافع الموعودة بموجب شروط الخطة، وعلى أساس الخدمة المقدمة حتى تاريخه وباستخدام إما مستويات الرواتب الحالية أو المتوقعة. ويمكن شمل هذه المعلومات في تقرير إكتواري مرافق لتُقرأ بالإقتران مع المعلومات ذات العلاقة

(٥) بالنسبة لخطط المنافع المحددة، وصف للإفتراضات الإكتوارية الهامة والطريقة المستخدمة لحساب القيمة الحالية الإكتوارية لمنافع التقاعد الموعودة

٣/٦ ووفقاً للمعيار، وبما أن تقرير خطة منافع التقاعد يشمل وصفاً للخطة، إما كجزء من المعلومات المالية أو في تقرير منفصل، فإنه يمكن أن يشمل ما يلي

(١) أسماء مجموعات أصحاب العمل والموظفين المشمولة

(٢) عدد المشاركين الذين يستلمون المنافع وعدد المشاركين الآخرين، مع تصنيفهم حسبما هو ملائم

(٣) نوع الخطة— مساهمات محددة أو منافع محددة

(٤) إشارة إلى ما إذا كان المشاركون يساهمون في الخطة

(٥) وصف لمنافع التقاعد الموعود بها للمشاركين

(٦) وصف لشروط إنهاء أي خطة

(٧) التغيرات في البنود من ١ إلى ٦ خلال الفترة التي يغطيها التقرير

٤/٦ وعلاوة على ذلك، فإنه من الشائع الإشارة إلى الوثائق الأخرى المتوفرة بسهولة للمستخدمين والتي تحتوي وصفاً للخطة، ومن الشائع أيضا أن يُشمل في التقرير فقط المعلومات حول التغيرات اللاحقة.

أسئلة إختيار متعدد

١. يتناول معيار المحاسبة الدولي ٢٦:
(أ) محاسبة أصحاب العمل لتكلفة منافع التقاعد.
(ب) البيانات المالية ذات الأغراض العامة للتقارير المالية لخطط منافع التقاعد.
(ج) خطط المساهمات المحددة فقط وليس خطط المنافع المحددة.
(د) خطط المنافع المحددة فقط وليس خطط المساهمات المحددة.

الإجابة: (ب)

٢. في الظروف النادرة، عندما تتسم خطة المنافع المحددة بخصائص كل من خطط المساهمات المحددة والمنافع المحددة، فإنها تعتبر وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٦:
(أ) خطة منافع محددة.
(ب) خطة مساهمات محددة.
(ج) ليست خطة منافع محددة أو خطة مساهمات محددة.
(د) بالنسبة لجوانب الخطة المختلطة التي تشبه خطة المنافع المحددة: ينبغي تطبيق أحكام معيار المحاسبة الدولي ٢٦ المعمول بها على هذه الخطط. وبالنسبة لجوانب الخطة المختلطة التي تشبه خطة المساهمات المحددة، ينبغي تطبيق أحكام معيار المحاسبة الدولي ٢٦ على هذه الخطط.

الإجابة: (أ)

٣. في حال خطة المنافع المحددة، فإن معيار المحاسبة الدولي ٢٦:
(أ) يلزم الخطة بالحصول على تقييم إكتواري.
(ب) لا يلزم الخطة بالحصول على تقييم إكتواري.
(ج) يسمح للخطة بتقدير القيمة الحالية للمنافع المستقبلية على أساس التقييمات التي يتم إجرائها من قبل الخطط المشابهة الأخرى.
(د) يسمح للخطة بإضافة نسبة معينة على أساس مؤشر أسعار المستهلك إلى التقييم الإكتواري للسنة الماضية

الإجابة: (ب)

٢٠ البيانات المالية الموحدة والمنفصلة (معيار المحاسبة الدولي ٢٧)

١. نطاق التطبيق

ينبغي تطبيق هذا المعيار في إعداد البيانات المالية الموحدة لمجموعات الشركات التي تسيطر عليها منشأة أم.

٢. تعريف المصطلحات الرئيسية (وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧)

البيانات المالية الموحدة: البيانات المالية لمجموعة معينة تظهر على أنها تخص منشأة اقتصادية واحدة.

الشركة التابعة: عبارة عن منشأة تسيطر عليها منشأة أخرى.

الشركة الأم: عبارة عن منشأة تمتلك واحدة أو أكثر من الشركات التابعة.

السيطرة: سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة.

حقوق الأقلية: هو ذلك الجزء من حصص حقوق الملكية الذي لا تمتلكه الشركة الأم.

٣. عرض البيانات المالية

ينبغي عرض البيانات المالية من قبل الشركة الأم ما لم يتم تلبية الشروط الأربعة التالية:

(١) أن تكون الشركة الأم هي شركة تابعة مملوكة بالكامل أو مملوكة جزئيا لمنشأة أخرى ولا يعترض مالكوها الآخرون على عدم إعداد البيانات المالية الموحدة من قبل الشركة الأم.

(٢) أن لا يتم تداول رأس مال حقوق الملكية أو الديون للشركة الأم في السوق العام.

(٣) أن لا تكون الشركة الأم قد أودعت، أو أنها قيد إيداع، بياناتها المالية لدى هيئة أوراق مالية أو جهة تنظيمية أخرى لغرض إصدار الأسهم.

(٤) أن تقوم الشركة الأم النهائية أو الوسيطة بإعداد بيانات مالية موحدة تمتثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومتاحة للإستخدام العام.

٤. البيانات المالية الموحدة

١/٤ يتعين توحيد كافة الشركات التابعة للشركة الأم. ويُفترض وجود السيطرة عندما تمتلك الشركة الأم بشكل مباشر أو غير مباشر أكثر من نصف حقوق التصويت في المنشأة.

٢/٤ إن كان من الممكن في ظروف استثنائية إثبات أن هذه الملكية لا تشكل سيطرة، فإن العلاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة لا تكون قائمة. وإن تم الحصول على أقل من نصف حقوق التصويت أو حتى نصف حقوق التصويت، فإنه لا يزال من الممكن أن توجد السيطرة عندما يكون هناك سلطة:

- تزيد عن نصف حقوق التصويت بسبب وجود اتفاقية مع مستثمرين آخرين
- لإدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة وفق القانون أو عبر اتفاقية معينة
- لتعيين أو عزل أغلبية أعضاء مجلس الإدارة وتكون السيطرة على المنشأة من قبل ذلك المجل.
- للإدلاء بأغلبية الأصوات في اجتماع مجلس الإدارة ويتم ممارسة السيطرة من قبل ذلك المجلس

حالة عملية

تفصح شركة تيبسا، وهي منشأة بولندية، في بياناتها المالية بأنها تمتلك ٦٦٪ من شركة تابعة؛ بينما يمتلك طرف آخر ما تبقى منها بنسبة ٣٤٪. ويحق لشركة تيبسا ترشيح أربعة من أصل ستة أعضاء من مجلس إدارة الشركة التابعة، رغم امتلاك مساهمي الأقلية حق التجمع في ظروف مختلفة. وتم تغيير المواد بحيث يتم ترشيح أعضاء المجلس بالتساوي من قبل شركة

تيبسا ومساهمي الأقلية. تلخصت وجهة نظر شركة تيبسا في أن حقوق التجمع لم تهدف إلى حرمانها من قدرة السيطرة على الشركة التابعة وأنها لم تُستخدم بهذا الشكل قط. وتعتبر شركة تيبسا أنها مستمرة في ممارسة السيطرة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٧ ومستمرة في توحيد الشركة التابعة.

٣/٤ لا يمكن استثناء أي شركة تابعة من عملية التوحيد لأن أعمالها تختلف عن أعمال المنشآت الأخرى ضمن المجموعة.

٤/٤ تفقد المنشأة السيطرة عندما تفقد سلطة إدارة سياساتها المالية والتشغيلية. ويمكن لهذا أن يحدث، على سبيل المثال، عندما تخضع الشركة التابعة لسيطرة الحكومة أو جهة تنظيمية أو محكمة قانونية، أو نتيجة اتفاق تعاقدي.

٥/٤ لا يتطلب المعيار توحيد الشركة التابعة عندما يُقصد من الرقابة أن تكون مؤقتة. وينبغي أن يتوفر دليل على أنه تم شراء الشركة التابعة بغية التصرف بها خلال ١٢ شهرا وأن الإدارة تبحث بشكل فاعل عن مشتري.

٦/٤ يجب توحيد الشركة التابعة التي تم استثنائها مسبقاً من التوحيد ولم يتم التصرف بها خلال فترة ١٢ شهرا بدءا من تاريخ الشراء.

٧/٤ ينبغي عدم استثناء الشركة التابعة، التي تعمل تحت وطأة قيود صارمة طويلة الأمد تقوض من قدرتها على نقل الأموال إلى الشركة الأم، من التوحيد. إذ يتحتم التخلي عن السيطرة من أجل حدوث الإستثناء.

حالة دراسية ١

الحقائق

يوجد في الوقت الراهن قيود صارمة على إعادة توزيعات الأرباح من شركة تابعة توجد في البلد "أ". ونتيجة لذلك، يرغب مدراء المنشأة الأم في فك توحيد الشركة التابعة حيث يشعرون بأن هذا القيد قد يبقى لعدة سنوات. ويوجد في البلد شركتان تابعتان لا تشكلان أهمية كلٌ على حدة لكنهما يشكلان معا شركة هامة. ويرغب المدراء أيضا بفك توحيد هذه المنشآت.

المطلوب

هل يمكن فصل نتائج هذه الشركات التابعة؟

الحل

يجب التخلي عن السيطرة لصالح حدوث فك التوحيد، ولا يكون تقويض القدرة على نقل الأموال سببا كافيا. لذا ينبغي توحيد الشركة التابعة. كما لا تنطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على البنود غير المهمة، إلا أنه ينبغي جمع الشركتين التابعتين معا وفي هذه الحالة تصبحان مهمتين. ومع ذلك، ليس هذا سببا لفك التوحيد.

٥. الإجراءات المحاسبية

١/٥ يجب أن تستخدم المجموعة سياسات محاسبية موحدة لإعداد التقارير حول المعاملات دون استثناء.

حالة دراسية ٢

الحقائق

تستخدم منشأة أم فرنسية أسلوب إعادة التقييم بغرض تقييم ممتلكاتها، في حين تستخدم شركة تابعة أمريكية أساس التكلفة في التقييم. ويشعر المدراء أنه من غير العملي الإستمرار في إعادة التقييم ممتلكات الشركة التابعة الأميركية ويرغبون بالتوقف عن إعادة تقييم الممتلكات عند التوحيد.

المطلوب

هل يتحتم إستخدام سياسات محاسبية موحدة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٧؟

الحل

يجب إستخدام سياسات محاسبية موحدة من قبل المجموعة. ولا يوجد استثناءات بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٧، حتى لو لم يكن من العملي إستخدام سياسات موحدة.

٢/٥ يجب عرض حقوق الأقلية بشكل منفصل عن حقوق الملكية للمنشأة الأم ويجب إظهارها ضمن حقوق الملكية. كما يجب أيضا عرض حقوق الأقلية في أرباح أو خسائر المجموعة بشكل منفصل.

٣/٥ ينبغي حذف جميع المعاملات والأرصدة والدخل والنفقات بين المجموعات بالكامل. وقد تكون أية خسائر بين المجموعات من البنود مؤشر على خسارة انخفاض القيمة وقد تتطلب الإعتراف في البيانات المالية الموحدة.

٤/٥ يتعين إعداد البيانات المالية للشركة الأم وشركاتها التابعة بإستخدام نفس تاريخ الإبلاغ. وإذا كانت تواريخ الإبلاغ مختلفة، ينبغي أن تقوم الشركة التابعة بإعداد بيانات مالية إضافية لأغراض التوحيد بدءا من نفس التاريخ الخاص بالمنشأة الأم، ما لم يكن من غير الممكن القيام بذلك. وفي مثل هذه الحالة، لا بد من إجراء تعديلات لشمل آثار المعاملات الهامة التي حدثت بين تاريخ البيانات المالية للشركة التابعة والبيانات المالية للشركة الأم. وينبغي أن لا يتجاوز الفرق بين هذين التاريخين مدة ثلاثة أشهر.

حالة عملية

تصرح شركة أغرانا بيتيلغانغ أيه جي، وهي منشأة نمساوية، بأن تلك البيانات المالية للشركات التابعة التي تشتمل على نهايات سنوات مختلفة تندرج جميعها ضمن مدة الثلاثة أشهر. وخلال السنة حتى تاريخ ٢٨ فبراير ٢٠٠٣، تم توحيد الميزانيات العمومية لجميع الشركات التابعة حتى نهاية شهر فبراير. وتشير إحدى ملاحظات البيانات المالية إلى أنه يتعين أخذ هذا الأمر بعين الإعتبار لأغراض قابلية المقارنة كما تفصح عن زيادة في الإيرادات بمبلغ ٤٠ مليون يورو وزيادة في الأرباح بعد الضريبة بمبلغ ٢ مليون يورو.

٥/٥ إذا كانت الخسارة المطبقة على الأقلية تتجاوز حقوقها في حقوق الملكية للشركة التابعة، يتم قيد الزيادة وأية خسائر إضافية يمكن نسبها للأقلية على حساب المجموعة، ما لم يكن على الأقلية تعهداً ملزماً بتعويض الخسائر.

٦/٥ عندما تقوم الشركة التابعة لاحقاً بإعداد التقارير حول الأرباح، سيتم نسب جميع هذه الأرباح إلى المجموعة إلى أن يتم استرداد حقوق الأقلية من الخسائر التي تحملتها المجموعة.

٧/٥ في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة الأم، ينبغي محاسبة الإستثمارات في الشركات التابعة والشركات الزميلة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك إما بقياس الإستثمارات بسعر التكلفة أو وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩. وينبغي محاسبة أي من هذه البنود التي يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.

٨/٥ إن الإستثمارات في المنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة التي يتم محاسبتها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩ في البيانات المالية الموحدة (أي عندما تتوقف الشركة التابعة عن كونها شركة تابعة أو شركة زميلة أو مشروع مشترك) يجب محاسبتها بنفس الطريقة في البيانات المالية المنفصلة للمستثمر.

٦. الإفصاحات

تعتبر متطلبات الإفصاح بموجب هذا المعيار واسعة جدا. ويتعين إجراء الإفصاحات التالية في البيانات المالية الموحدة:

(أ) طبيعة العلاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة عندما لا تمتلك الشركة الأم، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الشركات التابعة، أكثر من نصف سلطة التصويت

(ب) الأسباب في أن ملكية أكثر من نصف سلطة التصويت أو سلطة التصويت المكنة للجهة المستثمر بها، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الشركات التابعة، لا تشكل سيطرة

(ج) تاريخ إبلاغ البيانات المالية للشركة التابعة عندما تُستخدم تلك البيانات المالية لإعداد بيانات مالية موحدة وتكون ذات تاريخ إبلاغ أو فترة زمنية يختلفان عن تاريخ إبلاغ الشركة الأم وفترتها الزمنية، والسبب وراء إستخدام تاريخ إبلاغ مختلف أو فترة إبلاغ مختلفة

(د) طبيعة ونطاق أية قيود هامة على قدرة الشركات التابعة على نقل الأموال إلى الشركة الأم في صورة توزيعات أرباح نقدية أو تسديد القروض أو السلف

٢/٦ تُطلب الإفصاحات التالية عند إعداد البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم التي تختار عدم إعداد البيانات المالية الموحدة:

(أ) حقيقة أن البيانات المالية هي بيانات مالية منفصلة وأنه تم إستخدام الإعفاء من عملية التوحيد، والاسم وبلد

التأسيس أو الإقامة للمنشأة التي تم إعداد بياناتها المالية الموحدة الممتثلة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للإستخدام العام، والعنوان الذي يمكن منه الحصول على تلك البيانات المالية الموحدة

(ب) قائمة بالإستثمارات الهامة في الشركات التابعة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة، بما في ذلك الإسم وبلد التأسيس أو الإقامة ونسبة حصة الملكية، وإذا كان هناك إختلاف، نسبة سلطة التصويت المحتفظ بها

(ج) وصف الأسلوب المستخدم لحساب الإستثمارات في الفقرة (ب)

٣/٦ تُطلب الإفصاحات التالية عندما تقوم الشركة الأم، أو المستثمر في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك، أو المستثمر في شركة زميلة بإعداد بيانات مالية منفصلة:

(أ) حقيقة أن البيانات هي بيانات مالية منفصلة والأسباب وراء إعداد تلك البيانات إن لم يتطلبها القانون.

(ب) قائمة بالاستثمارات الهامة في الشركات التابعة والمنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة، بما في ذلك الاسم وبلد التأسيس أو الإقامة ونسبة حصة الملكية، وإذا كان هناك اختلاف، نسبة سلطة التصويت المحتفظ بها.

(ج) وصف الأسلوب المستخدم لاحتساب الإستثمارات في البند (ب).

حالة دراسية ٣

الحقائق

تقوم المنشأة "س" بإعداد حسابات المجموعة الخاصة بها للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٤، وقد اشترت مؤخراً استثمارات في ثلاث شركات. وفيما يلي التفاصيل.

(أ) المنشأة "ص"

تم شراء كامل رأس المال المساهم للمنشأة "ص" في ١ يوليو ٢٠X٤، بهدف بيع الشركة التابعة في غضون سنة. وفي تاريخ الشراء، تبلغ القيمة العادلة المقدرة مطروحا منها تكلفة البيع للمنشأة "ص" ٢٧ مليون دولار. (والقيمة العادلة للإلتزامات هي ٨ مليون دولار). وفي نهاية السنة، (٣١ ديسمبر ٢٠X٤) تبلغ القيمة العادلة المقدرة مطروحا منها تكلفة البيع ٢٦ مليون دولار. (والقيمة العادلة للإلتزامات هي ٧ مليون دولار).

(ب) المنشأة "ع"

قامت المنشأة "س" في ١ أغسطس ٢٠X٤ بشراء ما نسبته ٤٨٪ من المنشأة "ع"، وهي مورِّد رئيسي للمنشأة "س". ولدى المنشأة "س" اتفاق خطي مع مساهم رئيسي آخر يملك ٣٠٪ من رأس المال المساهم للمنشأة "ع"، تتمكن المنشأة "س" بموجبه من استلام قدر ما ترغب من إنتاج المنشأة "ع". كما قدمت المنشأة "س" أيضا قرضاً كبيراً إلى المنشأة "ع" قابل للتسديد عند الطلب. وإذا تم تسديده حالياً، تكون المنشأة "ع" معسرة.

(ج) المنشأة "و"

قامت المنشأة "س" بشراء ما نسبته ٤٥٪ من أسهم حقوق التصويت العائدة للمنشأة "و" بتاريخ ١ سبتمبر ٢٠X٤. أما الأسهم الأخرى فهي مملوكة من قبل المنشأة "ف" بنسبة (٢٥٪) والمنشأة "ت" بنسبة (٣٠٪) وكلاهما مستثمران مؤسسان ولديهما تمثيل في مجلس الإدارة. وبإمكان المنشأة" س" تعيين أربعة أعضاء في المجلس؛ في حين تعين كل من المنشأتين "ف" و "ت" ثلاثة أعضاء. وتنحصر الصلاحية الفاعلة في وضع السياسات التشغيلية للمنشأة "و" بالمدراء الأربعة الذين تعينهم المنشأة "س". لكن في حال إجراء أي تغيير في هيكل رأس مال الشركة، يتعين عندئذ على كامل مجلس الإدارة (١٠ مدراء) التصويت لصالح الإقتراح.

المطلوب

ناقش الكيفية التي ينبغي بها التعامل مع هذه الإستثمارات الثلاث في البيانات المالية الموحدة لمجموعة "س" للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٤.

الحل

يجب محاسبة المنشأة "ص" التي تم شرائها بتاريخ ١ يوليو ٢٠X٤ بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥. وستلبي هذه المنشأة معايير الاحتفاظ بها برسم البيع ويجب بالتالي محاسبتها بهذه الطريقة.

يتم مبدئياً قيد القيمة العادلة للأصول بمبلغ ٢٧ مليون دولار مضافاً إليها ٨ مليون دولار، أي ما يساوي ٣٥ مليون دولار. ويتم قيد القيمة العادلة للإلتزامات بمبلغ ٨ مليون دولار. وفي تاريخ أول ميزانية عمومية، يجب أن تقوم المنشأة "س" بإعادة قياس الإستثمار في المنشأة "ص" بسعر تكلفته أو قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، أيهما أقل، أي ما يساوي ٢٦ مليون دولار. وينبغي عرض الأصول والإلتزامات في البيانات المالية الموحدة بشكل منفصل عن أية أصول وإلتزامات أخرى. سيتم إظهار مجموع الأصول في نهاية السنة بتاريخ ٣١ ديسمبر بشكل منفصل بمبلغ ٣٣ مليون دولار وسيتم إظهار مجموع الإلتزامات بشكل منفصل بمبلغ ٧ مليون دولار. ومن الواضح أنه لا يتم توحيد الشركة التابعة على ذلك النحو.

تملك المنشأة" س" ما نسبته ٤٨٪ من أسهم حقوق التصويت ولديها صلاحية السيطرة على من يُسمح له بالوصول إلى القدرة التشغيلية للمنشأة "ع" بمقتضى اتفاقية خطية مع مساهم آخر يمتلك ما نسبته ٣٠٪ من رأس المال المساهم. سيكون هناك افتراض يقضي بأن تمارس المنشأة "س" تأثيرا هاما على المنشأة "ع" من خلال قدرتها على المطالبة بتسديد مبلغ القرض الكبير. ولذلك

يتعين على المنشأة "س" توحيد المنشأة "ع". ولدى المنشأة "س" صلاحية إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة بواسطة الإتفاقية ومن خلال علاقتها مع المنشأة "ع".

وفيما يخص المنشأة "و"، تمتلك المنشأة "س" ما نسبته ٤٥٪ من سلطة التصويت، وتمتلك المنشأة "ف" ٢٥٪، في حين تمتلك المنشأة "ت" ما نسبته ٣٠٪ من سلطة التصويت، غير أن المنشأتان "ف" و "ت" هما مستثمران مؤسسان وليس لدى المدراء الذين يمثلون هؤلاء المستثمرين الصلاحيات المؤثرة. ويكمن قدر كبير من الصلاحيات في أيدي المدراء الأربعة للمنشأة "و". وعلى الرغم من احتفاظ مجلس الإدارة الكامل ببعض الصلاحيات، إلا أنها محدودة. إذ تمارس المنشأة "و" السيطرة الفاعلة على معظم السياسات المالية والتشغيلية التي تمثل بدورها جزءا هاما من عملية صنع القرار. ولدى المنشأة "س" سيطرة فاعلة على المنشأة "ف" من خلال سيطرتها على مجلس الإدارة وعلى عملية صنع القرار. لذلك لا بد من توحيد المنشأة "و".

٤/٦ يتناول التفسير ١٢ "*توحيد البيانات المالية – للمنشآت ذات الغرض الخاص*" الوضع الذي يتوجب فيه توحيد المنشأة ذات الغرض الخاص من قبل المنشأة التي تعد التقارير بموجب مبادئ التوحيد الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧. وبموجب التفسير ١٢، يتعين على منشأة ما توحيد المنشأة ذات الغرض الخاص عندما تسيطر تلك المنشأة بشكل أساسي على المنشأة ذات الغرض الخاص.

٥/٦ وينص التفسير ٥ التابع للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية "*الحقوق في الحصص الناجمة من صناديق الإزالة والإستعادة والإصلاح البيئي*" على أنه حيث تعترف المنشأة بالتزام الإزالة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتساهم في صندوق معين لفصل الأصول من أجل دفع الإلتزام، فإنه ينبغي عليها تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٧ والتفسير ١٢ ومعياري المحاسبة الدوليين ٢٨ و٣١ لتحديد ما إذا ينبغي توحيد الصناديق أو توحيدها تناسبيا أو محاسبتها بموجب طريقة حقوق الملكية.

أسئلة إختيار متعدد

١. لدى المنشأة "س" سيطرة على تشكيلة مجلس إدارة المنشأة "ص". وتمتلك المنشأة "س" ما نسبته ٤٩٪ من المنشأة "ص" وهي أكبر مساهم. ولدى المنشأة "س" اتفاقية مع المنشأة "ع" التي تمتلك ما نسبته ١٠٪ من المنشأة "ص"، والتي ستصوت المنشأة "ع" بموجبها بنفس الطريقة التي تصوت بها المنشأة "س". فهل باستطاعة المنشأة "س" ممارسة السيطرة على المنشأة "ص"؟

(أ) لا تستطيع المنشأة "س" ممارسة السيطرة لأنها تمتلك ما نسبته ٤٩٪ من حقوق التصويت.

(ب) لا تستطيع المنشأة "س" ممارسة السيطرة لأنه يمكنها السيطرة فقط على تشكيلة مجلس الإدارة وليس بالضرورة على الطريقة التي يصوت بها المدراء.

(ج) تستطيع المنشأة "س" ممارسة السيطرة منفردة بسبب اتفاقيتها المبرمة مع المنشأة "ع" والتي تقضي بأن يتم إستخدام حقوق التصويت بأية طريقة تريدها المنشأة "س".

(د) تستطيع المنشأة "س" ممارسة السيطرة لأنها تسيطر على أكثر من ٥٠٪ من سلطة التصويت، وبإمكانها إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة "ص" من خلال سيطرتها على مجلس الإدارة.

الإجابة: (د)

٢. تمتلك المنشأة "س" ما نسبته ٥٠٪ من أسهم حقوق التصويت للمنشأة "ص". ويتألف مجلس الإدارة من ستة أعضاء؛ تعين المنشأة "س" ثلاثة منهم وتقوم الشركة "ص" بتعيين الأعضاء الثلاثة الآخرين. وينحصر دوما الصوت المرجِّح بالمدراء الذين يتم تعيينهم من قبل المنشأة "س". فهل تسيطر المنشأة "س" على المنشأة "ص"؟

(أ) كلا. إذ يتم تجزئة السيطرة بالتساوي بين المنشأتين "س" و "ع".

(ب) بلى. حيث تمتلك المنشأة "س" ما نسبته ٥٠٪ ويكون لديها الصوت المرجِّح في اجتماعات مجلس الإدارة في حال لم يكن هناك قرار إجماع بالأغلبية.

(ج) كلا. حيث تمتلك المنشأة "س" ما نسبته ٥٠٪ فقط من أسهم المنشأة وليس لديها بالتالي أية سيطرة.

(د) كلا. إذ يمكن ممارسة السيطرة فقط من خلال سلطة التصويت، وليس من خلال الصوت المرجِّح.

الإجابة: (ب)

٣. قامت الشركة "ع" ببيع جميع أسهمها للجمهور. وكانت الشركة سابقا عبارة عن منشأة مملوكة للدولة. واحتفظت هيئة التنظيم الوطنية بسلطة تعيين مجلس الإدارة. وتشتري إحدى المنشآت الأجنبية ما نسبته ٥٥٪ من أسهم حقوق التصويت، إلا أن هيئة التنظيم الوطنية ما تزال تحتفظ بسلطتها في تعيين مجلس الإدارة. فمن الذي يسيطر على المنشأة؟

(أ) هيئة التنظيم الوطنية.

(ب) المنشأة الأجنبية.

(ج) ليس هيئة التنظيم الوطنية ولا المنشأة الأجنبية.

(د) مجلس الإدارة

الإجابة: (ج)

٤. تشتري الشركة "أ" إستثماراً معيناً في الشركة التابعة "ب" بهدف التصرف بهذا الإستثمار خلال ستة أشهر. وتم تصنيف الإستثمار في الشركة التابعة على أنه محتفظ به برسم البيع وسيتم محاسبته بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥. هذا ولم يكن قد سبق توحيد الشركة التابعة. فكيف ينبغي معاملة الإستثمار في الشركة التابعة ضمن البيانات المالية؟

(أ) ينبغي إستخدام أسلوب محاسبة الشراء.

(ب) ينبغي إستخدام أسلوب محاسبة حقوق الملكية.

(ج) ينبغي عدم توحيد الشركة التابعة، إلا أنه يتحتم إستخدام المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.

(د) ينبغي بقاء الشركة التابعة خارج الميزانية العمومية.

الإجابة: (ج)

٥. قامت مجموعة صناعية ما بشراء حصة مسيطرة في نادي كرة قدم مدرج في سوق البورصة. وترغب إدارة المجموعة الصناعية باستثناء نادي كرة القدم من البيانات المالية الموحدة على أساس اختلاف أنشطته. فما هي الكيفية التي ينبغي بها محاسبة نادي كرة القدم؟

(أ) ينبغي توحيد المنشأة طالما لا يوجد إعفاء من التوحيد على أساس الأنشطة المختلفة.

(ب) ينبغي عدم توحيد المنشأة بإستخدام طريقة الشراء بل ينبغي توحيدها بإستخدام محاسبة حقوق الملكية.

(ج) ينبغي عدم توحيد المنشأة ويتعين أن تظهر كإستثمار في حسابات المجموعة.

(د) ينبغي عدم توحيد المنشأة؛ ويتعين إظهار التفاصيل في البيانات المالية.

الإجابة: (أ)

٦. في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة الأم، ينبغي محاسبة الإستثمارات في الشركات التابعة غير المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع كما يلي:

(أ) بسعر التكلفة.

(ب) وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

(ج) بسعر التكلفة أو وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

(د) بإستخدام طريقة حقوق الملكية.

الإجابة: (ج)

٧. أي من البنود التالية ليس شرطاً صحيحاً يعفي المنشأة من إعداد البيانات المالية الموحدة؟

(أ) كون المنشأة الأم شركة تابعة مملوكة بالكامل لمنشأة أخرى.

(ب) يكون رأس مال الديون أو حقوق الملكية للمنشأة الأم غير متداول في سوق البورصة.

(ج) تقوم المنشأة الأم النهائية بإعداد بيانات مالية موحدة متوفرة للإستخدام العام وممتثلة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(د) تكون المنشأة الأم قيد إيداع بياناتها المالية لدى هيئة الأوراق المالية.

الإجابة: (د)

٨. تراقب المنشأة "س" المنشأة الأجنبية "ص". وبسبب أنظمة الرقابة على الصرف، من الصعب نقل الأموال خارج الدولة إلى المنشأة الأم. وتمتلك المنشأة "س" ما نسبته ١٠٠٪ من سلطة تصويت المنشأة "ص". ما هي الكيفية التي ينبغي بها محاسبة المنشأة "ص"؟

(أ) ينبغي استثناؤها من التوحيد ويتعين إستخدام أسلوب حقوق الملكية.

(ب) ينبغي استثناؤها من التوحيد وقيدها بسعر التكلفة.

(ج) يتعين استثناؤها من التوحيد ومحاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

(د) لا يُسمح باستثنائها من التوحيد وذلك لعدم فقدان السيطرة.

الإجابة: (د)

٩. أين ينبغي عرض حقوق الأقلية في الميزانية العمومية الموحدة؟

(أ) ضمن الإلتزامات طويلة الأجل.

(ب) ما بين الإلتزامات طويلة الأجل والإلتزامات المتداولة.

(ج) ضمن حقوق المساهمين في المنشأة الأم.

(د) ضمن حقوق الملكية لكن بشكل منفصل عن حقوق المساهمين في المنشأة الأم.

الإجابة: (د)

٢١ الإستثمارات في الشركات الزميلة (معيار المحاسبة الدولي ٢٨)

١. الخلفية والمقدمة

ينبغي تطبيق هذا المعيار على جميع طرق محاسبة الإستثمارات في الشركات الزميلة ولكنه لا يطبق على الإستثمارات في الشركات الزميلة المحتفظ بها من قبل مؤسسة ذات رأسمال مشترك وصندوق إستثمار متبادل ووحدة ائتمان ومنشأة مشابهة، بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالإستثمار، حيث يتم تحديد هذه الإستثمارات عند الإعتراف الأولي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها للمتاجرة ويتم محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

٢. تعريف المصطلحات الرئيسية (وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٨)

الشركة الزميلة: المنشأة التي يكون للمستثمر فيها تأثير هام، ولكنها ليست شركة تابعة أو حصة في مشروع مشترك.

التأثير الهام: صلاحية المشاركة في القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية للجهة المستثمر بها وليس السيطرة على هذه السياسات؛ حيث تتضمن تلك السيطرة "السيطرة المشتركة" على تلك السياسات.

طريقة حقوق الملكية: طريقة محاسبية يتم بموجبها الإعتراف بالإستثمار مبدئياً بسعر التكلفة ويتم تعديله بعد ذلك ليعكس التغير في حصة المستثمر من صافي أصول الجهة المستثمر بها الذي يتم بعد الشراء. ويتم شمل الأرباح أو الخسائر التي يمكن نسبها إلى الإستثمار في الشركة الزميلة في بيان دخل المستثمر.

٣. التأثير الهام

١/٣ يُفترض أن يكون للمستثمر تأثير هام في حال امتلك بشكل مباشر أو غير مباشر ٢٠٪ أو أكثر من سلطة التصويت في الشركة الزميلة إلا إذا كان من الممكن بوضوح إثبات عدم وجود التأثير الهام. وإذا كانت نسبة الملكية أقل من ٢٠٪، يُفترض ألا يكون للمستثمر تأثير هام إلا إذا كان من الممكن إظهار هذا التأثير. وإذا كان مستثمر آخر يحتفظ بالنسبة الكبيرة من الملكية أو حتى الأكثرية منها، فإن هذا لا يعني بالضرورة أنه لا يمكن أن ينشأ التأثير الهام من خلال ملكية بنسبة ٢٠٪ أو أكثر.

٢/٣ ينشأ التأثير الهام عادة بإحدى الطرق التالية:

- التمثيل في مجلس الإدارة
- المشاركة في عملية صياغة السياسات
- المعاملات الهامة التي تحدث بين المنشأتين
- التغيير في الإدارة
- تقديم معلومات فنية أساسية

يجب النظر في وجود حقوق التصويت المحتملة، على سبيل المثال، من خلال ملكية الشهادات الإسمية وخيارات شراء الأسهم وما شابهها عند تقييم ما إذا كان لدى المنشأة تأثيرا هاما. وعندما تكون حقوق التصويت المحتملة هذه غير قابلة للممارسة حالياً، فإنها لا تُؤخذ في الإعتبار.

٣/٣ يُفقد التأثير الهام عندما يفقد المستثمر صلاحية المشاركة في القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية للجهة المستثمر بها. ويمكن أن يحدث هذا دون فقدان سلطة التصويت أو دون حصول تغير في مستويات الملكية. على سبيل المثال، يمكن أن يحدث هذا عند خضوع الشركة الزميلة لسيطرة الحكومة أو أنظمتها نتيجة اتفاقية تعاقدية.

حالة دراسية ١

الحقائق

تمتلك المنشأة "س" ما نسبته ٦٠٪ من حقوق تصويت المنشأة "ص"، وتمتلك المنشأة "ع" ١٩٪ من حقوق تصويت المنشأة "ص"، أما باقي الأصوات فهي موزعة على العامة. والمنشأة "ع" هي أيضاً المورد الوحيد للمواد الخام للمنشأة "ص"، وقد أبرمت عقداً لتقديم خبرات معينة فيما يخص صيانة معدات المنشأة "ص".

المطلوب

ما هي العلاقة بين المنشأة "ع" والمنشأة "ص"؟

الحل

قد تكون المنشأة "ع" قادرة على ممارسة تأثير هام على المنشأة "ص"، لذلك قد ينبغي التعامل معها على أنها شركة زميلة. ورغم أن المنشأة "ع" تمتلك ١٩٪ فقط من حقوق التصويت، إلا أنها المورد الوحيد للمواد الخام للمنشأة "ص" كما تقدم الخبرات على شكل صيانة لمعدات المنشأة "ص".

٤. طريقة حقوق الملكية

بموجب طريقة حقوق الملكية، يتم الإعتراف بالإستثمار في الشركة الزميلة مبدئياً بسعر التكلفة، ثم يتم تعديل المبلغ المسجل للاعتراف بحصة المستثمر من أرباح أو خسائر الجهة المستثمر بها بعد ذلك التاريخ. ويتم الإعتراف بحصة المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة في بيان الدخل. وقد تكون التعديلات على المبلغ المسجل ضرورية للتوزيعات المقبوضة أو من خلال التغيرات في حصة المستثمر في الجهة المستثمر بها أو التغيرات الناتجة عن إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات على سبيل المثال.

حالة دراسية ٢

الحقائق

تشتري المجموعة "أ" ما نسبته ٢٥٪ من أسهم حقوق التصويت في المنشأة "ب" بتاريخ ١ يناير ٢٠X٥. وبلغ العوض النقدي للشراء ١٠ مليون دولار، وتمارس المجموعة "أ" تأثيراً هاماً على المنشأة "ب". بلغت الأرباح المحتجزة للمنشأة "ب" في تاريخ الشراء ما قيمته ١٥ مليون دولار، وتمتلك المجموعة "أ" عدة شركات تابعة أخرى. بلغت الأرباح المحتجزة للمنشأة "ب" في ٣١ ديسمبر ٢٠X٥ ما قيمته ٢١ مليون دولار.

المطلوب

إحسب القيمة المسجلة للإستثمار في المنشأة "ب" في البيانات المالية للمجموعة في ٣١ ديسمبر ٢٠X٥.

الحل

	مليون دولار
تكلفة الإستثمار	٠/١٠
حصة إحتياطي ما بعد الشراء بنسبة ٢٥٪ من (٢١ — ١٥) مليون دولار	٥/١
	٥/١١

سيتم تحميل حصة إحتياطي ما بعد الشراء بقيد دائن على حساب الأرباح المحتجزة للمجموعة. ولا يُعترف بالشهرة في شركة زميلة بشكل منفصل. ويتم اختبار المبلغ المسجل كاملاً فيما يخص إنخفاض القيمة.

وفي بيان الدخل الموحد، يتم الإبلاغ عن دخل السنة من الشركات الزميلة بعد الربح من العمليات ومباشرة قبل الأرباح قبل اقتطاع الضريبة.

حالة دراسية ٣

الحقائق

تبيع الشركة "أ" بضاعة إلى شركتها الزميلة "ب" التي تمتلك فيها ما نسبته ٣٠٪. وتكبدت الشركة "أ" تكلفة البضاعة بمبلغ ٢٠٠,٠٠٠ دولار وتم بيع البضاعة مقابل ٣٠٠,٠٠٠ دولار. وباعت الشركة "ب" أيضاً بضاعة إلى الشركة "أ". وتكبدت الشركة "ب" تكلفة هذه البضاعة مبلغ ١٠٠,٠٠٠ دولار وتم بيع هذه البضاعة مقابل ١٢٠,٠٠٠ دولار.

المطلوب

كيف يتم التعامل مع الأرباح بين الشركتين من هذه المعاملات في البيانات المالية إن لم يتم بيع أي من هذه البضاعة في نهاية السنة؟

الحل

	بآلاف الدولارات
الشركة "أ" إلى الشركة "ب"	
الربح بين الشركتين يساوي (٣٠٠ - ٢٠٠) دولار	١٠٠
الربح المبلغ عنه يساوي ١٠٠ X ١٠٠/٧٠ =	٧٠
يتم تأجيل الأرباح المتبقية إلى أن يتم بيع البضاعة.	
الشركة "ب" إلى الشركة "أ"	بآلاف الدولارات
تكون الأرباح التي تحققها الشركة "ب" (١٢٠ — ١٠٠) = ٢٠ دولار	

يتم حذف مبلغ ٢٠ X ١٠٠/٣٠ من القيمة المسجلة للإستثمار، أي مبلغ ٦,٠٠٠ دولار.

إن الأمر البديل هو حذف قيمة كامل الأرباح من أرباح الشركة "ب" للفترة ومن ثم حساب الأرباح التي يمكن أن تُنسب إلى الشركة الزميلة.

٥. الإستثناءات من طريقة حقوق الملكية

ينبغي محاسبة الإستثمار في الشركة الزميلة بإستخدام طريقة حقوق الملكية إلا في الظروف الإستثنائية الثلاث التالية:

(١) عند تصنيف الإستثمار على أنه محتفظ به برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥

(٢) عندما لا ينبغي على الشركة الأم عرض البيانات المالية الموحدة بسبب الإعفاء الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٧

(٣) عندما لا يحتاج المستثمر إلى إستخدام طريقة حقوق الملكية إذا انطبقت جميع المعايير التالية:

(أ) يكون المستثمر عبارة عن شركة تابعة مملوكة بالكامل أو مملوكة جزئياً لمنشأة أخرى، ويتم إطلاع مالكيها بعدم تطبيق المستثمر لطريقة حقوق الملكية ولا يبدوا اعتراضهم على ذلك. ويكون المالكون في هذه الحالة هم جميع أولئك المخولين بالتصويت.

(ب) لا يتم تداول أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمستثمر في السوق العام.

(ج) لم يودع المستثمر، وليس قيد إيداع، بياناته المالية لدى هيئة أوراق مالية أو أي جهة تنظيمية أخرى بهدف إصدار أية فئة من الأدوات المالية في السوق العام.

(د) تقوم الشركة الأم النهائية أو أي شركة أم وسيطة للمستثمر بإعداد بيانات مالية موحدة متاحة للإستخدام العام وتمتثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٦. توقف المستثمر عن ممارسة تأثير هام

١/٦ إذا توقف المستثمر عن كونه يمارس تأثيراً هاماً على الشركة الزميلة، لا ينبغي إستخدام طريقة حقوق الملكية وينبغي محاسبة الإستثمار بإستخدام معيار المحاسبة الدولي ٣٩، شريطة ألا تصبح الشركة الزميلة شركة تابعة أو مشروع مشترك.

٢/٦ إن المبلغ المسجل في التاريخ الذي يتوقف فيه الإستثمار عن كونه شركة زميلة ينبغي معاملته على أنه تكلفة عند قياسه بشكل أولي كأصل مالي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

حالة دراسية ٤

الحقائق

تمتلك الشركة "س" ما نسبته ٢٢٪ من الشركة "ص" وهي مخولة بتعيين مديرين اثنين في مجلس الإدارة الذي يتكون من ٨ أعضاء. وتحتفظ شركتان أخريان بالنسبة المتبقية البالغة ٧٨٪ من حقوق التصويت، التي تخول كل منهما بتعيين ٣ مدراء. يتخذ المجلس قرارات على أساس الأغلبية. ولأن اجتماعات المجلس غالباً ما تعقد بعد وقت قصير من الإشعار بها، لا تمتلك الشركة "س" دائماً ممثلين عنها في المجلس. وعادة ما يتم تجاهل اقتراحات ممثل الشركة "س"، ويبدو أن قرارات المجلس تبدي إهتماماً ضئيلاً بأي تمثيل من قبل مدير الشركة "س".

المطلوب

ما هي العلاقة بين الشركة "س" والشركة "ص"؟

الحل

إن الشركة "س" غير قادرة على ممارسة تأثير هام حيث يبدو أنه يتم تجاهل مدرائها في اجتماعات المجلس. لذلك، لا ينبغي إستخدام طريقة حقوق الملكية.

٧. شراء شركة زميلة والمعالجة المحاسبية

١/٧ عند شراء إستثمار معين في شركة زميلة، يتم محاسبة أي فرق بين تكلفة الإستثمار وحصة المستثمر من صافي القيمة العادلة لصافي أصول الشركة الزميلة وإلتزاماتها المحتملة وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣. لذلك، يتم شمل أي شهرة تتعلق بالشركة الزميلة ضمن القيمة المسجلة للإستثمار.

٢/٧ لا يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، وبالتالي معيار المحاسبة الدولي ٢٨، بإطفاء تلك الشهرة. وتُستثنى الشهرة السلبية من المبلغ المسجل للإستثمار. وينبغي أن يُشمل هذا المبلغ كدخل في تحديد حصة المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة للفترة التي تم فيها شراء الإستثمار.

٣/٧ يتم بعد الشراء إجراء تعديلات على حصة المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة في تلك الأحداث التي تتكبد فيها الشركة الزميلة خسائر إنخفاض القيمة.

٤/٧ تُستخدم أحدث البيانات المالية المتوفرة الخاصة بالشركة الزميلة في تحديد حصة المستثمر من الأرباح أو الخسائر. وفي حال اختلاف تاريخ إعداد التقارير المالية للمستثمر عن تاريخ إعداد التقارير المالية للشركة الزميلة، ينبغي أن يعد كلاهما بيانات مالية بدءا من تاريخ تلك البيانات المالية الخاصة بالمستثمر إلا إذا كان من غير الممكن القيام بذلك.

٥/٧ في حال إعداد البيانات المالية بتاريخ مختلف عن تاريخ إعداد التقارير المالية، ينبغي إجراء تعديلات لأي معاملات أو أحداث هامة حصلت بين تاريخ البيانات المالية للشركة الزميلة وتاريخ البيانات المالية للمستثمر. وينبغي ألا يتعدى الفرق بين تواريخ إعداد التقارير المالية مدة ثلاثة أشهر.

٦/٧ في حال استخدمت الشركة الزميلة سياسات محاسبية تختلف عن تلك التي يستخدمها المستثمر، ينبغي تعديل البيانات المالية الخاصة بالشركة الزميلة وإستخدام السياسات المحاسبية الخاصة بالمستثمر.

٧/٧ إذا تساوت حصة المستثمر من خسائر الشركة الزميلة بحصته في الشركة الزميلة أو تجاوزتها، ينبغي على المستثمر ألا يعترف بحصته في أي خسائر إضافية.

٨/٧ تكون الحصة في الشركة الزميلة عبارة بشكل أساسي عن المبلغ المسجل للإستثمار بإستخدام طريقة حقوق الملكية بالإضافة إلى أي حصص أخرى طويلة الأجل تعتبر بشكل أساسي جزء من صافي إستثمار المستثمر في الشركة الزميلة. ومثال ذلك هو القرض طويل الأجل من المستثمر إلى الشركة الزميلة. ولا تتضمن الحصص طويلة الأجل في هذا السياق الذمم المدينة أو الدائنة التجارية أو أي ذمم مدينة مضمونة طويلة الأجل. ويجب تطبيق الخسائر المعترف بها التي تزيد عن إستثمار المستثمر في الأسهم العادية على العناصر الأخرى لحصة المستثمر في الشركة الزميلة من حيث أولويتها في التصفية.

٩/٧ عند تخفيض حصة المستثمر إلى صفر، يصبح هناك خسائر إضافية ويتم الإعتراف بالإلتزامات فقط إلى الحد الذي يكون فيه على المستثمر إلتزام قانوني أو إلتزام نافع أو أنه قام بتسديد دفعات بالنيابة عن الشركة الزميلة. وعندما تقوم الشركة الزميلة بالإبلاغ عن الأرباح، يمكن أن يعترف المستثمر بحصته من تلك الأرباح فقط بعد أن تتساوي حصته من الأرباح بحصة الخسائر غير المعترف بها بعد.

حالة عملية

قامت شركة أيه. جي جيسلشافت فور مولكولير ميديزين، وهي شركة ألمانية، بمحاسبة شركة زميلة بموجب طريقة حقوق الملكية في العام ٢٠٠١. ونتيجة التمويل غير المؤكد للشركة الزميلة، تم تخفيض الإستثمار إلى ما قيمته ١ يورو. وتم تصنيف هذا التخفيض على أنه استهلاك ولكن كان ينبغي التعامل معه على أنه خسارة إنخفاض قيمة في بيان الدخل.

٨. خسائر إنخفاض القيمة

١/٨ تنطبق مؤشرات إنخفاض القيمة الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على الإستثمارات في الشركات الزميلة. وبما أن الشهرة تُشمل في المبلغ المسجل للإستثمار في الشركة الزميلة ولا يُعترف بها بشكل منفصل، فلا يمكن اختبارها فيما يخص إنخفاض القيمة بشكل منفصل من خلال تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وبدلاً من ذلك، يتم اختبار كامل المبلغ المسجل فيما يخص إنخفاض القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ من خلال مقارنة المبلغ القابل للإسترداد مع المبلغ المسجل.

٢/٨ يجب تقييم كل شركة زميلة على حدة فيما يخص المبلغ القابل للإسترداد لذلك الإستثمار ما لم تحقق الشركة الزميلة تدفقات نقدية مستقلة.

٣/٨ يتم محاسبة الإستثمار في شركة زميلة ما في البيانات المالية المنفصلة الخاصة بالمستثمر وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧.

حالة دراسية ٥

الحقائق

اشترت المنشأة "أ" ٣٠٪ من رأس المال الصادر للمنشأة "ب" مقابل ١ مليون دولار في ٣١ ديسمبر ٢٠X٥. وكانت الأرباح المتراكمة في ذلك التاريخ بمبلغ ٢ مليون دولار. وعينت المنشأة "أ" ثلاثة أعضاء في مجلس إدارة المنشأة "ب"، وتنوي المنشأة "أ" الإحتفاظ بالإستثمار لفترة طويلة من الزمن. وتقوم الشركات بإعداد بياناتها المالية حتى ٣١ ديسمبر من كل سنة. وفيما يلي الميزانية العمومية المختصرة للمنشأة "ب" في ٣١ ديسمبر ٢٠X٧:

صافي الأصول المتنوعة	٦ مليون دولار
رأس المال المساهم الصادر بقيمة ١ مليون دولار	١ مليون دولار
علاوة إصدار	٢ مليون دولار
الأرباح المحتجزة	٣ مليون دولار

لم تقم المنشأة "ب" بأي إصدارات جديدة للأسهم منذ شراء الإستثمار من قبل المنشأة "أ". ويعتبر المبلغ القابل للإسترداد لصافي أصول المنشأة "ب" في تاريخ الشراء بأنه يساوي ٧ مليون دولار. وكانت القيمة العادلة لصافي الأصول في تاريخ الشراء هي ٥ مليون دولار.

المطلوب

ما هو المبلغ الذي ينبغي إظهاره في الميزانية العمومية الموحدة للمنشأة "أ" في ٣١ ديسمبر ٢٠X٧، بالنسبة للإستثمار في المنشأة "ب"؟

الحل

	مليون دولار
الإستثمار في الشركة الزميلة (٣٠% x ٦ مليون دولار)	٨/١
طريقة الحساب البديلة	
التكلفة	٠/١
أرباح ما بعد الشراء ٣٠% (٣ – ٢)	٣/٠
الشهرة السلبية (٣٠% من ٥ مليون دولار) – ١ مليون دولار	٥/٠
	٨/١

سيتم تحميل الشهرة السلبية بشكل دائن على حساب الدخل.

ويمكن أن يثبت اختبار إنخفاض القيمة أن المبلغ المسجل للإستثمار لم تنخفض قيمته.

	مليون دولار
المبلغ القابل للإسترداد ٧ مليون x ٣٠%	١/٢
القيمة المسجلة للإستثمار	٨/١

(لا ينبغي اختبار إنخفاض قيمة الشهرة بشكل منفصل بل ينبغي شملها في القيمة المسجلة للإستثمار).

٩. الإفصاحات

١/٩ بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٨، تعتبر الإفصاحات التالية إلزامية:

- القيمة العادلة للإستثمار في الشركات الزميلة التي يوجد لها عروض أسعار منشورة.
- المعلومات المالية الملخصة للشركات الزميلة، بما في ذلك المبالغ الإجمالية للأصول والإلتزامات والإيرادات والأرباح أو الخسائر.
- أسباب محاسبة الإستثمارات التي تقل عن ٢٠٪ بطريقة حقوق الملكية أو متى لا تتم محاسبة الإستثمارات التي تزيد عن ٢٠٪ بطريقة حقوق الملكية.
- تاريخ إعداد البيانات المالية للشركة الزميلة التي تختلف عن البيانات المالية للمستثمر والأسباب وراء ذلك.
- طبيعة ونطاق أي قيود هامة على قدرة الشركات الزميلة على نقل الأموال إلى المستثمر على صورة توزيعات أرباح نقدية أو سداد للقروض أو السلف.
- الحصة غير المعترف بها من خسائر الشركة الزميلة، للفترة وبشكل تراكمي، إذا توقف المستثمر عن الإعتراف بحصته من خسائر الشركة الزميلة.
- أسباب عدم محاسبة الشركة الزميلة بإستخدام طريقة حقوق الملكية.
- المعلومات المالية الملخصة للشركات الزميلة، إما بشكل فردي أو ضمن مجموعات، التي لا يتم محاسبتها بطريقة حقوق الملكية، بما في ذلك مبالغ إجمالي الأصول وإجمالي الإلتزامات والإيرادات والأرباح أو الخسائر.
- ينبغي تصنيف إستثمار طريقة حقوق الملكية على أنه أصول غير متداولة.
- يجب الإفصاح عن حصة المستثمر من أرباح أو خسائر إستثمارات طريقة حقوق الملكية، والمبلغ المسجل لتلك الإستثمارات بشكل منفصل.
- ينبغي الإفصاح عن حصة المستثمر في أي عمليات متوقفة في الشركات الزميلة بشكل منفصل.
- إن حصة المستثمر من التغيرات المعترف بها مباشرة في حقوق ملكية الشركة الزميلة يتم أيضاً الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية من قبل المستثمر، ويتم الإفصاح عنها في بيان التغيرات في حقوق الملكية كما يقتضي ذلك معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"*.

٢/٩ إضافة لذلك، ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧، ينبغي الإفصاح عن النقاط التالية:

- حصة المستثمر من الإلتزامات المحتملة للشركة الزميلة التي يتم تكبدها بشكل مشترك مع المستثمرين الآخرين.
- أي إلتزامات محتملة يمكن أن تنشأ لأن المستثمر مسؤول بشكل منفرد عن جميع أو بعض إلتزامات الشركات الزميلة.

أسئلة اختيار متعدد

١. اشترت منشأة ما حصة نسبتها ٢٥٪ في منشأة أخرى بهدف بيع ذلك الإستثمار خلال ٦ أشهر. وتم تصنيف الإستثمار على أنه محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥. فكيف ينبغي معاملة الإستثمار في حسابات السنة النهائية؟

(أ) ينبغي محاسبتها بموجب طريقة حقوق الملكية.
(ب) ينبغي عرض الأصول والإلتزامات بشكل منفصل عن الأصول الأخرى في الميزانية العمومية بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.
(ج) ينبغي التعامل مع الإستثمار بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩.
(د) ينبغي إستخدام المحاسبة بطريقة الشراء لهذا الإستثمار.

الإجابة: (ب)

٢. لا يقتضي المعيار تطبيق طريقة حقوق الملكية عند شراء الشركة الزميلة والإحتفاظ بها بهدف التصرف بها خلال فترة محددة من الزمن. فما هي الفترة التي يجب خلالها التصرف بالمنشأة؟

(أ) ٦ أشهر.
(ب) ١٢ شهراً.
(ج) سنتان.
(د) في المستقبل القريب.

الإجابة: (ب)

٣. كيف يتم التعامل مع الشهرة الناشئة من شراء شركة زميلة في البيانات المالية؟

(أ) يتم إطفاؤها.
(ب) يتم اختبار إنخفاض قيمتها بشكل منفرد.
(ج) يتم شطبها مقابل الربح أو الخسارة.
(د) لا يتم الإعتراف بالشهرة بشكل منفصل ضمن المبلغ المسجل للإستثمار.

الإجابة: (د)

٤. يجب على المستثمر تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في تحديد ما إذا كان من الضروري الإعتراف بأي خسارة لإنخفاض القيمة في الإستثمار في الشركة الزميلة. فكيف يتم إجراء اختبار إنخفاض القيمة؟

(أ) تُفصل الشهرة عن باقي الإستثمار ويتم اختبار إنخفاض قيمتها بشكل منفرد.
(ب) يتم اختبار كامل المبلغ المسجل للإستثمار فيما يخص إنخفاض القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ من خلال مقارنة مبلغه القابل للإسترداد مع مبلغه المسجل.
(ج) ينبغي مقارنة القيمة المسجلة للإستثمار مع قيمته في السوق.
(د) ينبغي تقييم المبالغ القابلة للإسترداد لجميع الإستثمارات في الشركات الزميلة معاً لتحديد ما إذا كان هناك إنخفاض قيمة على كافة الإستثمارات.

الإجابة: (ب)

٥. ماذا ينبغي أن يحدث عندما لا يتم إعداد البيانات المالية للشركة الزميلة إلى نفس التاريخ الذي يتم فيه إعداد حسابات المستثمر؟

(أ) ينبغي على الشركة الزميلة إعداد البيانات المالية لإستخدام المستثمر في نفس تاريخ بيانات المستثمر.
(ب) سيتم إستخدام البيانات المالية للشركة الزميلة المعدة إلى تاريخ محاسبة مختلف بشكل طبيعي.
(ج) ينبغي محاسبة أي معاملات رئيسية بين تاريخ البيانات المالية للمستثمر وتلك الخاصة بالشركة الزميلة.
(د) طالما أن الفرق لا يتجاوز ٣ أشهر، فليس هناك مشكلة.

الإجابة: (أ)

٦. إذا لم يعد للمستثمر تأثيراً هاماً على الشركة الزميلة، فكيف ينبغي معاملة الإستثمار؟

(أ) ينبغي الإستمرار بمعاملته بإستخدام طريقة حقوق الملكية.
(ب) ينبغي معاملته وفقاً معيار المحاسبة الدولي ٣٩.
(ج) ينبغي تجميد الإستثمار في التاريخ الذي لا يعود فيه للمستثمر تأثير هام.
(د) ينبغي معاملة الإستثمار بسعر التكلفة.

الإجابة: (ب)

٧. إذا كان هناك أية زيادة في حصة المستثمر من صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والإلتزامات المحتملة الخاصة بالشركة الزميلة عن تكلفة الإستثمار، أي الشهرة السلبية، فكيف ينبغي معاملة تلك الزيادة؟

(أ) ينبغي أن تُشمل في المبلغ المسجل للإستثمار.
(ب) ينبغي شطبها مقابل الأرباح المحتجزة.
(ج) ينبغي أن تُشمل على أنها دخل عند تحديد حصة المستثمر من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة للفترة.
(د) ينبغي الإفصاح عنها بشكل منفصل على أنها جزء من حقوق الملكية الخاصة بالمستثمر.

الإجابة: (ج)

٨. ما هي الطريقة المحاسبية التي ينبغي إستخدامها للإستثمار في الشركة الزميلة عندما تعمل في ظل قيود صارمة طويلة الأجل– مثلاً، عندما يكون للشركة سيطرة مؤقتة على الشركة الزميلة؟

(أ) ينبغي تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.
(ب) ينبغي تطبيق طريقة حقوق الملكية إذا كان من الممكن ممارسة تأثير هام.
(ج) ينبغي إظهار الشركة الزميلة بسعر التكلفة.
(د) ينبغي إستخدام التوحيد التناسبي.

الإجابة: (ب)

٩. يبيع المستثمر بضاعة مقابل النقد إلى شركة زميلة مملوكة بنسبة ٢٥٪. وتكلّف البضاعة المستثمر مبلغ ٦ مليون دولار وتُباع إلى الشركة الزميلة بمبلغ ١٠ مليون دولار. ولم يتم بيع أي من البضاعة في نهاية السنة. ما هو مقدار الأرباح من المعاملة التي سيتم الإبلاغ عنها في حسابات المجموعة.

(أ) ٤ مليون دولار.
(ب) ١ مليون دولار.
(ج) ٣ مليون دولار.
(د) صفر

الإجابة: (ج)

٢٢ التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع (معيار المحاسبة الدولي ٢٩)

١. نطاق التطبيق

١/١ يتناول هذا المعيار مشاكل القياس في المنشآت التي تعد التقارير بعملة اقتصاد مرتفع التضخم. وفي هذه الحالة، تعرض المعلومات المالية المبلغ عنها على أسس تاريخية صورة مشوهة لأداء المنشأة ومركزها المالي. ويحدد هذا المعيار إجراءات تعديل المعلومات المالية لتشمل آثار التضخم المرتفع.

٢. تعريف التضخم المرتفع

لا يعرّف المعيار التضخم المرتفع ولكنه يحدد الخصائص العامة للإقتصاد ذو التضخم المرتفع.
وتشمل هذه الخصائص ما يلي:

(١) عندما يكون من الأفضل حفظ الثروة في أصول غير نقدية أو بعملة أجنبية مستقرة، ويتم مباشرة إستثمار أي عملة محلية من أجل محاولة الحفاظ على قوتها الشرائية.

(٢) عندما يُعلن عن الأسعار بعملة أجنبية مستقرة وينظر الناس إلى المبالغ النقدية بتلك العملة، على أنها عملة محلية فعلية.

(٣) عندما يتم تسعير المعاملات بمبلغ يشمل تعويضاً عن الخسارة المستقبلية المتوقعة للقوة الشرائية للعملة المحلية. وتُؤخذ هذه الخاصية في الإعتبار حتى لو كانت فترة الإئتمان قصيرة جداً.

(٤) عندما تكون الأسعار والأجور وأسعار الفائدة مرتبطة على نحو وثيق بمؤشر الأسعار.

(٥) عندما تصل معدلات التضخم التراكمية خلال فترة ثلاث سنوات إلى نسبة ١٠٠٪ أو تتجاوزها.

وبالرغم من أن معيار المحاسبة الدولي ٢٩ يحدد الخصائص التي قد تشير إلى الإقتصاد ذو التضخم المرتفع، فإنه ينص أيضاً على ضرورة إستخدام الإجتهاد في تحديد ما إذا كان من المطلوب إعادة عرض البيانات المالية للمنشأة.

٣. توقف التضخم المرتفع

١/٣ وعلى نحو مماثل، سيكون الإجتهاد مطلوباً في تحديد ما إذا لم يعد الإقتصاد عالي التضخم. وتتلخص المعايير المستخدمة لهذا الأمر بتراجع معدل التضخم التراكمي إلى ما دون ١٠٠٪ خلال فترة ثلاث سنوات.

٢/٣ عندما يتوقف الإقتصاد عن كونه عالي التضخم، ينبغي على المنشأة عندئذ أن تتوقف عن إعداد البيانات المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩. وإن أمكن، ينبغي أن تتوقف كافة المنشآت في تلك البيئة عن تطبيق المعيار من نفس التاريخ.

٣/٣ تُعتبر المبالغ المسجلة في البيانات المالية اللاحقة على أنها المبالغ المبينة بوحدة القياس السائدة في نهاية السنة السابقة.

٤. العملة الوظيفية والتضخم المرتفع

١/٤ ينبغي أن تقوم العملة الوظيفية على أساس الظروف الإقتصادية ذات الصلة بالمنشأة وليس على أساس الإختيار. وإذا كانت العملة الوظيفية هي عملة خاصة باقتصاد عالي التضخم، ينبغي عرض البيانات المالية فيما يتعلق بوحدة القياس السائدة في تاريخ الميزانية العمومية.

حالة عملية

تفصح شركة "ويلا أيه جي" في حساباتها لعام ٢٠٠٢ بأن العملة الوظيفية للشركات التابعة الأجنبية هي عادة العملة الوطنية، حيث تعمل الشركات التابعة بصورة مستقلة. وتصرح المنشأة أيضاً بأن البيانات المالية للشركات التابعة العاملة في تركيا قد تم إعادة عرضها لتعكس القوة الشرائية في تاريخ الميزانية العمومية.

٢/٤ إذا كانت الشركة الأم تعمل في اقتصاد مرتفع التضخم في حين لا تعمل الشركة التابعة فيه، ينبغي عندئذ إعادة عرض نتائج الشركة الأم فيما يخص التضخم المرتفع لكن لا حاجة لإعادة عرض نتائج الشركة التابعة بل ينبغي أن تمتثل لمعيار المحاسبة الدولي ٢١.

٣/٤ إذا كانت الشركة التابعة تعمل في اقتصاد مرتفع التضخم في حين لا تعمل الشركة الأم فيه، عندئذ تقوم الشركة الأم بإعداد البيانات المالية بإستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتستخدم الشركة التابعة معيار المحاسبة الدولي ٢٩.

٥. إعادة عرض البيانات المالية: الميزانية العمومية

١/٥ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢٩ إعادة عرض البيانات المالية بما في ذلك بيانات التدفق النقدي ويقتضي إستخدام مؤشر الأسعار العام.

حالة عملية

نشرت شركة تيركي بترول رافانيريليري في حساباتها لعام ٢٠٠٢ بأن التضخم التراكمي في تركيا بلغ ما نسبته ٢٢٧٪ لمدة ٣ سنوات حتى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢. وتعيد المنشأة عرض البنود المقارنة وتفصح عن إستخدامها لمؤشر أسعار البيع بالجملة في الريف التركي.

٢/٥ من المفضل أن تستخدم كافة المنشآت في نفس البلد نفس مؤشر الأسعار.

٣/٥ تم مسبقا عرض البنود النقدية في وحدة القياس في تواريخ الميزانية العمومية لذلك لم يتم إعادة عرضها.

٤/٥ يتم إعادة عرض كافة البنود غير النقدية بإستخدام التغير في مؤشر الأسعار العام بين تاريخ شراء تلك البنود وتاريخ الميزانية العمومية الحالية، ما لم يتم تسجيلها بالقيم الحالية (مثلاً، صافي القيمة القابلة للتحقق وقيمة السوق) في تاريخ الميزانية العمومية، وفي تلك الحالة لا يتم إعادة عرضها.

٥/٥ يتم شمل أي ربح أو خسارة من إعادة عرض البنود غير النقدية في بيان الدخل. ويكون إلزاميا الإفصاح عن صافي الربح أو الخسارة بشكل منفصل.

٦/٥ يتم تطبيق المؤشر من التواريخ التي تم فيها تطبيق محاسبة التضخم المرتفع لأول مرة على هذه البنود.

٧/٥ يتم تسجيل بعض الأصول غير النقدية بقيم يتم تحديدها في تاريخ سابق لتاريخ البيانات المالية. ومن الأمثلة على ذلك إعادة تقييم الممتلكات أو المعدات. وفي هذه الحالة، يتم إعادة عرض المبالغ المسجلة من تاريخ إعادة تقييم الأصول.

٨/٥ يتم مقارنة المبالغ التي تم إعادة عرضها مع (١) المبالغ القابلة للإسترداد في حالة الأصول غير المتداولة و(٢) صافي القيمة القابلة للتحقق في حالة المخزون و(٣) قيمة السوق في حالة الإستثمارات الجارية، ويتم تخفيضها إذا ما تجاوزت القيم أعلاه.

٩/٥ ينبغي على الشركة الزميلة التي تعمل في اقتصاد مرتفع التضخم إعادة عرض بياناتها المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩.

١٠/٥ ينبغي إعادة عرض حقوق المالكين في بداية الفترة بإستخدام المعيار، ولكن ينبغي عدم إعادة عرض الأرباح المحتجزة وفائض إعادة التقييم. ويتم إلغاء أي فائض إعادة تقييم ينشأ قبل تطبيق المعيار. والأرباح المحتجزة التي تم إعادة عرضها هي أرقام الترصيد في الميزانية العمومية التي تم إعادة عرضها.

٦. بيان الدخل

١/٦ يُعبّر عن بيان الدخل على أساس وحدة القياس في تاريخ الميزانية العمومية. لذلك، ينبغي إعادة عرض المبالغ من التواريخ التي سُجلت فيها مبدئياً.

حالة عملية

أفصحت شركة "نوريلسك نيكيت"، وهي منشأة روسية، في عام ٢٠٠٢ بأن الإقتصاد في الإتحاد الروسي كان يعتبر بأنه مرتفع التضخم بالرغم من عدم نشر معدل تضخم. وأظهرت شركة "نوريلسك نيكيت" جدولاً بعوامل التحويل مأخوذ من مؤشر أسعار المستهلك. وأفصحت أيضا أنه بدءا من عام ٢٠٠٣، توقف الإقتصاد عن كونه مرتفع التضخم وأنها ستقيس الآن أصولها وإلتزاماتها غير المتداولة بسعر التكلفة.

حالة دراسية ١

الحقائق

تحافظ منشأة ما على مخزون ثلاثة أسابيع من المواد الخام في المتناول ولديها كمية كبيرة من مخزون البضائع تامة الصنع. وتعمل المنشأة في بيئة مرتفعة التضخم.

المطلوب

قدم النصيحة للمنشأة حول كيفية إعادة عرض مخزونها.

الحل

ينبغي إستخدام مؤشر أسعار عام، ولكن ستكون المشكلة في الإحتفاظ بسجلات تواريخ شراء المواد الخام وطبيعة وتوقيت تكلفة التحويل إلى مخزون تام الصنع. ويجب تطوير الأنظمة لجمع هذه المعلومات من أجل إستخدام مؤشرات الأسعار العامة. وإذا كان هناك مستويات مخزون متدنية، فإن المشكلة تصبح ضئيلة. وفي هذه الحالة، سيتم إستخدام مؤشرات الأسعار العامة للشهر الأخير إلى جانب قوائم المخزون المتقادم لإعادة عرض المخزون.

٢/٦ يتم شمل الربح أو الخسارة من المركز النقدي الصافي في صافي الدخل.

٧. النقاط المتنوعة

١/٧ *البيانات المالية بالتكلفة الحالية*. لا يتم إعادة عرض الميزانية العمومية، لكن ينبغي إعادة عرض بيان الدخل في وحدة القياس في تاريخ الميزانية العمومية بإستخدام مؤشر أسعار عام.

٢/٧ *الضرائب*. يمكن أن يكون هناك تبعات ضريبية مؤجلة خاصة بإعادة عرض القيم المسجلة للأصول والإلتزامات.

حالة دراسية ٢

الحقائق

تعمل المنشأة "ع" في اقتصاد مرتفع التضخم. وفيما يلي ميزانيتها العمومية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٥:

	زلوتي
الممتلكات والمصانع والمعدات	٩٠٠
المخزون	٢,٧٠٠
النقد	٣٥٠
رأس المال المساهم (الصادر في ٢٠X١)	٤٠٠
الأرباح المحتجزة	٢,٣٥٠
الإلتزامات غير المتداولة	٥٠٠
الإلتزامات المتداولة	٧٠٠

تحرك مؤشر الأسعار العام على النحو التالي:

	٣١ ديسمبر
٢٠X١	١٠٠
٢٠X٢	١٣٠
٢٠X٣	١٥٠
٢٠X٤	٢٤٠
٢٠X٥	٣٠٠

تم شراء الممتلكات والمصانع والمعدات في ٣١ ديسمبر ٢٠X٣، ويُحتفظ بمخزون ستة أشهر. وكانت الإلتزامات غير المتداولة عبارة عن قرض مُنح في ٣١ مارس ٢٠X٥.

المطلوب

إظهار الميزانية العمومية للمنشأة "ع" بعد التعديل فيما يخص التضخم المرتفع.

الحل

	زلوتي
الممتلكات والمصانع والمعدات (٩٠٠ X ٣٠٠/١٥٠)	١,٨٠٠
المخزون (٣٠٠/٢٧٠) X ٢,٧٠٠	٣,٠٠٠
النقد	٣٥٠
	٥,١٥٠
رأس المال المساهم (٣٠٠/١٠٠ X ٤٠٠)	١,٢٠٠
الأرباح المحتجزة (الرصيد)	٢,٧٥٠
الإلتزامات غير المتداولة	٥٠٠
الإلتزامات المتداولة	٧٠٠
	٥,١٥٠

تم إعادة عرض المخزون على افتراض أن المؤشر قد تزايد بشكل تناسبي مع مرور الوقت. ويعتبر القرض بند نقدي لذلك لا يتم إعادة عرضه. ولو كان القرض مرتبطا بالمؤشر، لتم عندئذ إعادة عرضه وفقاً لاتفاقية القرض.

٨. الإفصاح

١/٨ ينبغي الإفصاح عن المعلومات التالية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩:

(أ) أنه تم إعادة عرض البيانات المالية ومعلومات الفترة المقابلة الأخرى بالنسبة للتغيرات في القوة الشرائية العامة لعملة إعداد التقارير

(ب) الأساس الذي تم بناء عليه إعداد البيانات المالية، أي على أساس التكلفة التاريخية أو منهج التكلفة الحالية

(ج) طبيعة ومستوى مؤشر الأسعار في تاريخ الميزانية العمومية وأي حركات في هذا المؤشر في فترات إعداد التقارير الحالية والسابقة

٢/٨ ينص التفسير رقم ٧ التابع للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *"تطبيق منهج إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٩ " التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع"* على أنه في الفترة التي يصبح فيها اقتصاد العملة الوظيفية للمنشأة مرتفع التضخم، تطبق المنشأة متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٢٩ كما لو أن الإقتصاد كان دائما مرتفع التضخم. ويتلخص أثر ذلك في أن إعادة عرض البنود غير النقدية المسجلة بالتكلفة التاريخية يتم من تواريخ الإعتراف بها لأول مرة. وبالنسبة للبنود غير النقدية الأخرى، يتم إعادة العرض من تواريخ القيم الحالية المنقحة. ويتم إعادة قياس البنود الضريبية المؤجلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٢ بعد إعادة عرض المبالغ المسجلة الإسمية للبنود غير النقدية في الميزانية العمومية الإفتتاحية من خلال تطبيق وحدة القياس في ذلك التاريخ. ويتم إعادة عرض هذه البنود بالنسبة للتغير في وحدة القياس من تاريخ الميزانية العمومية الإفتتاحية إلى تاريخ الميزانية العمومية في نهاية المدة.

أسئلة اختيار متعدد

١. لدى منشأة ما عدة شركات تابعة تعمل في اقتصاد مرتفع التضخم يستخدم (×) كعملة محلية. وترغب الإدارة بعرض البيانات المالية بالدولار الأمريكي. وتحدث العديد من عمليات المنشأة ضمن بلدانا ليست ذات اقتصاد مرتفع التضخم، وتستخدم هذه الشركات التابعة اليورو كعملة وظيفية لها. ما هي العملة التي ينبغي للمنشأة إستخدامها لعرض بياناتها المالية الموحدة؟

(أ) الدولار الأمريكي.
(ب) الزولات البولندي.
(ج) اليورو.
(د) قد تستخدم المنشأة أي عملة.

الإجابة: (د)

٢. لدى منشأة ما شركة تابعة تعمل في اقتصاد مرتفع التضخم. وتُقاس البيانات المالية للشركة التابعة على أساس العملة المحلية، وهي ×. وتم إعادة عرض البيانات المالية للشركة التابعة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩. وتوجد الشركة الأم في الولايات المتحدة وتعد بياناتها المالية الموحدة بالدولار الأمريكي. فأي من الإجراءات المحاسبية التالية صحيح فيما يتعلق بتوحيد البيانات المالية للشركة التابعة؟

(أ) ينبغي إعداد البيانات المالية للشركة التابعة بإستخدام × من ثم إعادة تحويلها إلى الدولار الأمريكي.
(ب) ينبغي إعداد البيانات المالية للشركة التابعة بإستخدام ×، من ثم إعادة عرضها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩، وبعد ذلك إعادة تحويلها إلى الدولار الأمريكي بأسعار الإقفال.
(ج) ينبغي إعادة قياس البيانات المالية للشركة التابعة بالدولار الأمريكي، من ثم إعادة عرضها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩ وتوحيدها.
(د) ينبغي فك توحيد البيانات المالية للشركة التابعة وعدم شملها في البيانات المالية الموحدة.

الإجابة: (ب)

٣. تحاول منشأة ما تحديد أي الأصول وأي الإلتزامات نقدية وأي منهما نقدي. فأي من الأصول والإلتزامات التالية غير نقدي؟

(أ) الذمم المدينة التجارية.
(ب) الإلتزامات الضريبية المؤجلة.
(ج) المصاريف المستحقة والذمم الدائنة الأخرى.
(د) الضرائب مستحقة الدفع.

الإجابة: (ب)

٤. تم شراء ممتلكات في ٣١ ديسمبر ٢٠X٥ مقابل ٢٠ مليون وحدة نقد. وكان مؤشر الأسعار العام في البلد يساوي ٦٠,١ في ذلك التاريخ. وفي ٣١ ديسمبر ٢٠X٧، ارتفع مؤشر الأسعار العام إلى ٢٤٠,٤. فإذا كانت المنشأة تعمل في اقتصاد مرتفع التضخم، فما هو المبلغ المسجل للممتلكات في البيانات المالية بعد إعادة العرض؟

(أ) ٢٠ مليون وحدة نقد.
(ب) ١,٢٠٠/٢ مليون وحدة نقد.
(ج) ٨٠ مليون وحدة نقد.
(د) ٤,٨٠٨ مليون وحدة نقد.

الإجابة: (ج)

٥. ترتبط "حقوق الملكية" التالية بمنشأة تعمل في اقتصاد مرتفع التضخم:

	قبل معيار المحاسبة الدولي ٢٩	*بعد إعادة العرض*
رأس المال المساهم	١٠٠	١٧٠
إحتياطي إعادة التقييم	٢٠	—
الأرباح المحتجزة	٣٠	—
	١٥٠	٢٧٠

فماذا ستكون الأرصدة في إحتياطي إعادة التقييم والأرباح المحتجزة بعد إعادة العرض بالنسبة لمعيار المحاسبة الدولي ٢٩؟

(أ) إحتياطي إعادة التقييم صفر والأرباح المحتجزة ١٠٠.
(ب) إحتياطي إعادة التقييم ١٠٠ والأرباح المحتجزة صفر.
(ج) إحتياطي إعادة التقييم ٢٠ والأرباح المحتجزة ٨٠.
(د) إحتياطي إعادة التقييم ٧٠ والأرباح المحتجزة ٣٠.

الإجابة: (أ)

٢٣ الإفصاحات في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة (معيار المحاسبة الدولي ٣٠)

١. المقدمة

١/١ يشمل هذا المعيار متطلبات الإفصاح للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة ("البنوك")، بما في ذلك المتطلبات بشأن:

- البنود في بيان الدخل الخاص بالبنك
- البنود في الميزانية العمومية الخاصة بالبنك
- الإفصاحات عما يلي:
  - البنود الطارئة والتعهدات
  - تواريخ استحقاق الأصول والإلتزامات
  - الخسائر من القروض والسلف

٢/١ يهدف المعيار إلى معالجة الحاجات الخاصة بالمعلومات لمستخدمي البيانات المالية المتعلقة بالبنوك. ويبحث هؤلاء المستخدمون عن معلومات حول سيولة وملاءة البنك وتعرضه للمخاطر.

٢. تعريف المصطلحات الرئيسية (وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٠)

السيولة: توفر الأموال الكافية لتلبية عمليات سحب الودائع والإلتزامات المالية الأخرى وقت استحقاقها.

الملاءة: زيادة الأصول على الإلتزامات.

١/٢ لأن معظم أصول والتزامات البنك هي عادةً أصول وإلتزامات مالية، فإن معظم متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٠ تتناول الإفصاحات التي ينبغي على البنوك القيام بها حول الأدوات المالية.

٢/٢ في عام ٢٠٠٥، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ٧ "*الأدوات المالية: الإفصاحات*". ويحل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، الذي يصبح نافذ المفعول في الفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٧ أو بعد ذلك التاريخ، محل معيار المحاسبة الدولي ٣٠. وعندما يصبح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ نافذ المفعول، يتوقف تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٠.

٣. نطاق التطبيق

ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٠ على البنوك. ولأغراض تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٠، يشمل مصطلح "بنوك" أي مؤسسة مالية (سواء اشتملت على كلمة "بنك" في اسمها أم لا) تتصف بالخاصيتين التاليتين:

(١) يكون أحد نشاطاتها الرئيسية هو قبول الودائع والإقتراض بهدف الإقراض والإستثمار.

(٢) تندرج ضمن نطاق التشريعات المصرفية أو التشريعات المماثلة.

٤. الإفصاحات المطلوبة

١/٤ البنود في بيان الدخل الخاص بالبنك

١/١/٤ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٠ الإفصاح المنفصل عن بنود الدخل والمصاريف الرئيسية للبنك، على سبيل المثال دخل الفائدة، ودخل الرسوم والعمولات، ونتائج المتاجرة، والخسائر من القروض والسلف. وبشكل أكثر تحديداً، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٠ بأن يعرض البنك، إما في بيان الدخل أو في الملاحظات، معلومات بشأن بنود الدخل والمصاريف التالية:

- الفائدة والدخل المماثل
- مصروف الفائدة والتكاليف المماثلة
- دخل توزيعات الأرباح

- دخل الرسوم والعمولات
- مصروف الرسوم والعمولات
- الأرباح مطروحا منها الخسائر الناشئة عن الأوراق المالية للتداول
- الأرباح مطروحا منها الخسائر الناشئة عن الأوراق المالية الإستثمارية
- الأرباح مطروحا منها الخسائر الناشئة عن المتاجرة بالعملات الأجنبية
- أنواع الدخل التشغيلي الأخرى
- خسائر إنخفاض القيمة على القروض والسلف
- المصاريف الإدارية العامة
- المصاريف التشغيلية الأخرى

٢/١/٤ يشتمل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على المتطلبات بشأن توقيت الإعتراف بدخل الفائدة ومصروف الفائدة والأرباح والخسائر من الأصول المالية وخسائر إنخفاض القيمة في بيان الدخل. ويعالج معيار المحاسبة الدولي ١٨ *"الإيرادات"* أيضا توقيت الإعتراف بدخل الفائدة إلى جانب دخل توزيعات الأرباح ودخل الرسوم.

٢/٤ البنود في الميزانية العمومية الخاصة بالبنك

١/٢/٤ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٠ من البنك عرض ميزانية عمومية تجمع الأصول والإلتزامات حسب طبيعتها وتعرضها بترتيب تقريبي وفق سيولتها. ولا تُعرض البنود المتداولة وغير المتداولة بشكل منفصل. إضافة لذلك، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٠ بأن يعرض البنك، إما في الميزانية العمومية أو في الملاحظات، معلومات حول الأصول والإلتزامات التالية:

الأصول

- النقد والأرصدة لدى البنك المركزي
- أذونات الخزينة والسندات الأخرى القابلة لإعادة الخصم لدى البنك المركزي
- الأوراق المالية الحكومية والأوراق المالية الأخرى المحتفظ بها لغايات المتاجرة
- الأصول المودعة لدى البنوك الأخرى والقروض والسلف المقدمة لها
- الأصول المودعة في أسواق المال الأخرى
- القروض والسلف المقدمة للعملاء
- الأوراق المالية الإستثمارية

الإلتزامات

- الودائع من البنوك الأخرى
- ودائع أسواق المال الأخرى
- المبالغ مستحقة الدفع للمودعين الآخرين
- شهادات الإيداع
- السندات والإلتزامات الأخرى المثبتة بالأوراق
- الأموال المقترضة الأخرى

٢/٢/٤ يشتمل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على متطلبات الإعتراف والقياس بهذه الأصول المالية والإلتزامات المالية.

٣/٤ البنود الطارئة والتعهدات

غالباً ما تتعرض البنوك لمخاطر هامة نتيجة المعاملات التي لا يتم الإعتراف بها في الميزانية العمومية (البنود خارج الميزانية العمومية). ولتمكين المستخدمين من تقييم التعرض لهذه المخاطر، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٠ من البنك الإفصاح عن المعلومات بشأن:

(أ) طبيعة وحجم التعهدات بتمديد الإئتمان غير القابل للإسترداد لأنه لا يمكن سحبها بناء على رغبة البنك دون المجازفة بتكبد غرامات أو مصاريف كبيرة

(ب) طبيعة وحجم الإلتزامات والتعهدات المحتملة الناشئة من البنود خارج الميزانية العمومية بما في ذلك الضمانات والكفالات.

٤/٤ تواريخ استحقاق الأصول والإلتزامات

١/٤/٤ من أجل مساعدة المستخدمين على تقييم مخاطرة السيولة، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٠ من البنك الإفصاح عن تحليل الأصول والإلتزامات ضمن مجموعات استحقاق على أساس الفترة المتبقية في تاريخ الميزانية العمومية إلى تاريخ الإستحقاق التعاقدي. وهذه المعلومات مهمة لأن مطابقة تواريخ الإستحقاق وأسعار الفائدة للأصول والإلتزامات والسيطرة على عدم مطابقتها هو أمر أساسي في إدارة البنك.

مثــال

تشمل الفترات التي يمكن إستخدامها ما يلي:

(أ) خلال شهر واحد

(ب) من شهر إلى ٣ أشهر

(ج) من ٣ أشهر إلى سنة واحدة

(د) من سنة واحدة إلى ٥ سنوات

(هـ) من ٥ سنوات فما فوق.

٢/٤/٤ يُشار أحياناً إلى التحليل المطلوب بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٠ بتحليل فجوة السيولة. ويختلف هذا التحليل عن تحليل فجوة حساسية الفائدة المطلوب الإفصاح عنه بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ في أنه يؤكد على مخاطرة السيولة أكثر من مخاطرة سعر الفائدة ويركز على تواريخ الإستحقاق (أي الفترة المتبقية حتى تاريخ السداد) أكثر من فترات إعادة تسعير الفائدة (أي الفترة المتبقية حتى التاريخ التالي الذي يمكن أن تتغير فيه أسعار الفائدة).

٥/٤ التركيزات

١/٥/٤ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٠ من البنك الإفصاح عن أي تركيزات هامة لأصوله والتزاماته والبنود خارج الميزانية العمومية. وتتم هذه الإفصاحات على أساس ما يلي:

- المناطق الجغرافية (مثلاً، البلدان المختلفة أو مجموعة من البلدان أو الأقاليم ضمن البلد)
- مجموعات العملاء أو المجموعات الصناعية
- تركيزات أخرى من المخاطر

يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٠ أيضاً من البنك الإفصاح عن مقدار صافي التعرضات الهامة لمخاطر العملة الأجنبية.

٢/٥/٤ تُكمّل هذه المتطلبات متطلب الإفصاح الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ فيما يخص الإفصاح عن تركيزات مخاطرة الإئتمان.

٦/٤ الخسائر من القروض والسلف

تعتبر المعلومات حول الخسائر من القروض والسلف مهمة في تقييم المركز المالي للبنك وأدائه المالي. وعليه، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٠ من البنك الإفصاح عن معلومات حول ما يلي:

- السياسة المحاسبية التي تصف الأساس الذي يتم بناء عليه الإعتراف بالقروض والسلف غير القابلة للتحصيل على أنها مصاريف ويتم شطبها
- تفاصيل الحركات في أي مخصص لخسائر إنخفاض القيمة من القروض والسلف خلال الفترة، بما في ذلك المبلغ المعترف به على أنه مصروف، والبنود المشطوبة، والبنود المستردة
- المبلغ الإجمالي لأي حساب مخصص لخسائر إنخفاض القيمة من القروض والسلف في تاريخ الميزانية العمومية

٧/٤ المبالغ التي توضع جانباً والتي تزيد عن خسائر إنخفاض القيمة أو مخاطر الأعمال المصرفية عموماً

١/٧/٤ في بعض البلدان، إعتادت البنوك على تجنيب مبالغ معينة لخسائر القروض بالفائض عن ما هو مؤهل للإعتراف به على أنها خسائر إنخفاض قيمة. ومن الممارسات الأخرى تجنيب مبالغ معينة للخسائر المستقبلية والمخاطر أو الطوارئ غير المنظورة الأخرى في صندوق معين لمخاطر الأعمال المصرفية العامة بالرغم من أن المبالغ غير مؤهلة على أنها مصاريف أو إلتزامات. وعلاوة على ذلك، طلبت الهيئات المنظمة أحياناً من البنوك أخذ احتياطات بالزيادة كنوع من الخفاية من الخسائر المستقبلية المحتملة (مثلا كنسبة من الأصول).

٢/٧/٤ يوضح معيار المحاسبة الدولي ٣٠ أنه لا يمكن إستخدام المبالغ التي تم وضعها جانبياً بالفائض عن المبالغ المؤهلة للإعتراف بها على أنها خسائر إنخفاض قيمة لتعديل الأصول أو الإلتزامات ولا يمكن شملها في الربح أو الخسارة. وبدلاً من ذلك، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٠ الإعتراف بهذه المبالغ ضمن حقوق الملكية على أنها تخصيصات للأرباح المحتجزة. وتمنع هذه المعالجة المبالغة في بيان الإلتزامات والتقليل من بيان الأصول والإستحقاقات والمخصصات غير المفصح عنها، كما تعيق فرصة تشويه صافي الدخل وحقوق الملكية.

٣/٧/٤ يشير معيار المحاسبة الدولي ٣٠ إلى أن بيان الدخل لا يمكن أن يعرض معلومات موثوقة وملائمة حول أداء البنك إذا كانت أرباح أو خسائر الفترة تشمل آثار المبالغ غير المفصح عنها التي يتم تجنيبها لمخاطر الأعمال المصرفية العامة أو الطوارئ الإضافية أو الإعتمادات غير المفصح عنها الناتجة من عكس بعض المبالغ. إضافة لذلك، لا يمكن أن تقدم الميزانية العمومية معلومات موثوقة وملائمة حول المركز المالي للبنك إذا كانت تشمل إلتزامات مبالغ في بيانها أو أصول منتقص من بيانها أو إستحقاقات ومخصصات غير مفصح عنها.

حالة دراسية ١

توضح هذه الحالة عرض إحتياطي خسارة القرض الزائدة.

تقتضي الهيئة المنظمة للبنوك في البلد "س" من البنوك وضع جانباً ما نسبته ٢٪ من المبلغ الرئيسي غير المسدد للقروض التجارية كإحتياطي للخسائر المستقبلية المحتملة من القروض. وخلال السنة، يقرض البنك "ب" مبلغ ١٠٠ ألف دولار إلى المقترضين التجاريين وضع جانباً مبلغ ٢٠٠٠ دولار في احتياطه لخسائر القروض المستقبلية كما تقتضي الهيئة المنظمة له. إضافة إلى ذلك، يحدد البنك "ب" أن الخسائر المتكبدة على هذه القروض (كما هو محسوب وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩) هي ٤٠٠ دولار أمريكي.

المطلوب

تحديد صافي المبلغ المسجل للقروض التجارية بعد اقتطاع الخسائر. تحديد مبلغ الخسائر المشمول في الربح أو الخسارة.

الحل

صافي المبلغ المسجل للقروض هو ٩٩,٦٠٠ دولار (١٠٠,٠٠٠ — ٤٠٠). ومبلغ الخسائر المشمولة في الربح أو الخسارة هو ٤٠٠ دولار أمريكي. ويتم محاسبة أي إحتياطات إضافية مطلوب وضعها جانباً من قبل الهيئة المنظمة للبنك "ب" ضمن حقوق الملكية على أنها تخصيص للأرباح المحتجزة (وليس في الربح أو الخسارة).

٨/٤ الأصول المرهونة كضمان

أخيراً، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٠ من البنك الإفصاح عن المبلغ الإجمالي للإلتزامات المضمونة وطبيعة الأصول المرهونة كضمان ومبلغها المسجل. وقد يكون لهذه المبالغ أثر هام على تقييم المركز المالي للبنك.

أسئلة اختيار متعدد

١. أي نوع من المنشآت يُطلب منها تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٠؟
(أ) كافة المنشآت.
(ب) البنوك وشركات التأمين والمؤسسات المالية الأخرى الخاضعة للإشراف الدقيق من قبل الهيئات المنظمة.
(ج) البنوك والمؤسسات المالية المماثلة التي يكون من أحد نشاطاتها الرئيسية قبول الودائع والإقتراض بهدف الإقراض والإستثمار، والتي تندرج ضمن نطاق تشريع الأعمال المصرفية أو تشريع مماثل.
(د) البنوك الناشطة دوليا والمؤسسات المالية المماثلة.

الإجابة: (ج)

٢. ما نوع المتطلبات التي يشملها معيار المحاسبة الدولي ٣٠؟
(أ) متطلبات حول الإفصاحات التي ينبغي على البنوك تقديمها في البيانات المالية إلى الهيئات المنظمة لها.
(ب) متطلبات الإعتراف والقياس والعرض والإفصاح المحددة للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة.
(ج) الصيغ المطلوبة للميزانية العمومية وبيان الدخل الخاصة بالبنوك.
(د) متطلبات حول الإفصاحات التي ينبغي على البنوك تقديمها في البيانات المالية إلى مستخدمي بياناتها المالية.

الإجابة: (د)

٣. ما نوع المعلومات التي يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٠ الإفصاح عنها حول تواريخ استحقاق الأصول والإلتزامات؟
(أ) تحليل الأصول والإلتزامات ضمن مجموعات أستحقاق ذات صلة على أساس الفترة المتبقية في تاريخ الميزانية العمومية حتى تاريخ الإستحقاق التعاقدي.
(ب) تحليل الأصول المالية والإلتزامات المالية ضمن مجموعات استحقاق ذات صلة على أساس الفترة المتبقية في تاريخ الميزانية العمومية حتى التاريخ التالي لإعادة تسعير الفائدة.
(ج) تحليل حساسية سعر الفائدة للأصول والإلتزامات المتبقية في تاريخ الميزانية العمومية حسب مجموعات الإستحقاق ذات الصلة.
(د) المتوسط المرجح لمدة الأصول والإلتزامات في تاريخ الميزانية العمومية.

الإجابة: (أ)

٤. ما نوع المعلومات التي يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٠ الإفصاح عنها حول تركيزات الأصول والإلتزامات؟
(أ) تركيزات مخاطرة الإئتمان.
(ب) تركيزات الأصول والإلتزامات والبنود خارج الميزانية العمومية.
(ج) تركيزات مخاطرة السيولة.
(د) تركيزات المركز المالي الصافي للعملة الأجنبية.

الإجابة: (ب)

٥. تقتضي الهيئة المنظمة للبنك "أ" من البنك تخصيص مبلغ مساو لنسبة ثابتة من الأصول المتعلقة بقرضه كإحتياطي لخسائر إنخفاض القيمة المستقبلية المحتملة. فكيف ينبغي للبنك "أ" محاسبة التغير في هذا الإحتياطي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٠؟
(أ) ضمن حقوق الملكية كتخصيص للأرباح المحتجزة.
(ب) على أنه تعديل على المبلغ المسجل لأصول القرض مع الإبلاغ عن الزيادة في الإحتياطي كمصروف في الأرباح أو الخسائر.
(ج) على أنه تعديل على المبلغ المسجل لأصول القرض مع الإبلاغ مباشرة عن الزيادة في الإحتياطي ضمن حقوق الملكية.
(د) في الأرباح أو الخسائر، ولكن دون أن تتأثر الميزانية العمومية.

الإجابة: (أ)

٢٤ الحصص في المشاريع المشتركة (معيار المحاسبة الدولي ٣١)

١. نطاق التطبيق

١/١ يتطبق هذا المعيار على محاسبة الحصص في المشاريع المشتركة وإعداد التقارير المالية حول أصول والتزامات ودخل ومصاريف المشاريع المشتركة في حسابات المشاركين في المشاريع المشتركة.

٢/١ ولا ينطبق على الإستثمارات في المنشآت الخاضعة السيطرة المشتركة المحتفظ بها من قبل مؤسسات رأس المال الخاطر، وصناديق الإستثمار المشترك، ووحدات الإئتمان، والمنشآت الأخرى الشابهة، أو البنود التي يتم محاسبتها بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة أو الصنفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

٣/١ لا يضطر المشارك في المشروع المشترك إلى تطبيق طريقة التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية في الظروف التالية:

(أ) عند تصنيف الحصة على أنه محتفظ بها برسم البيع بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.

(ب) عند إعفاء الشركة الأم من إعداد البيانات المالية الموحدة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٧. وفي البيانات المالية المنفصلة المعدّة من قبل الشركة الأم، يمكن محاسبة الإستثمار في المنشأة الخاضعة للسيطرة المشتركة وفق طريقة التكلفة أو بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

(ج) إذا تم تطبيق *كافة* النقاط التالية:

(١) إذا كان المشارك في مشروع مشترك هو عبارة عن شركة تابعة مملوكة بالكامل أو مملوكة جزئيا لمنشأة أخرى وتم إطلاع مالكيها بعدم تطبيق طريقة التوحيد التناسبي أو طريقة حقوق الملكية ولم يبدوا اعتراضهم على ذلك.

(٢) عندما يكون رأسمال الديون أو رأسمال حقوق الملكية الخاص بالمشارك في مشروع مشترك غير متداول في السوق العام.

(٣) عندما لا يكون المشارك في مشروع مشترك قد أودع أو بصدد إيداع بياناته المالية لدى هيئة الأوراق المالية بهدف إصدار أية فئة من الأدوات المالية.

(٤) عندما تصدر الشركة الأم النهائية أو الوسيطة البيانات المالية الموحدة وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.

٢. تعريف المصطلحات الرئيسية (وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣١)

المشروع المشترك: اتفاق تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة.

السيطرة المشتركة: اتفاق تعاقدي لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي يوجد عندما يتطلب اتخاذ القرارات الإستراتيجية المرتبطة بالنشاط موافقة بالإجماع من قبل الأطراف المعنية.

السيطرة: سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية من أجل الحصول على منافع.

المشارك في مشروع مشترك: هو طرف في مشروع مشترك له سيطرة مشتركة على ذلك المشروع المشترك.

المستثمر في المشروع المشترك: هو طرف في مشروع مشترك لا يمتلك سيطرة مشتركة على ذلك المشروع.

٣. أشكال مختلفة للمشروع المشترك

١/٣ تشمل معايير المحاسبة الدولية ثلاث أشكال مختلفة من المشاريع المشتركة:

(١) العمليات الخاضعة للسيطرة المشتركة

(٢) الأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة

(٣) المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة

وفي جميع هذه الحالات، لا بد أن يكون هناك ترتيب تعاقدي يُنشأ السيطرة المشتركة

٢/٣ يُعتبر الترتيب التعاقدي أمر هام، فإذا لم يكن هناك ترتيب تعاقدي يُنشأ السيطرة المشتركة، لا تُعتبر الإستثمارات بأنها مشاريع مشتركة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣١.

٣/٣ يمكن استحداث الترتيبات التعاقدية بطرق مختلفة. فمن الممكن استحداثها بواسطة عقد أو من خلال المناقشات (التي يتم قيدها بمحضر اجتماع) بين المشاركين في المشروع المشترك، أو قد يرد نصها في النظام الأساسي للمنشأة.

٣/٤ ينبغي أن تكون الترتيبات التعاقدية عادة مكتوبة وتتناول طبيعة الأنشطة وتعيين مجلس الإدارة ومساهمات رأس المال من قبل المشاركين في المشروع المشترك والمشاركة في أرباح وخسائر المشاريع المشتركة. والفكرة الرئيسية هو أن لا يكون المشارك في المشروع المشترك في موضع يمكنه من السيطرة على الأنشطة.

٤. العمليات الخاضعة للسيطرة المشتركة

١/٤ في العمليات الخاضعة للسيطرة المشتركة، لا يتم إنشاء منشأة منفصلة. ويستخدم كل مشارك في المشروع المشترك أصوله ويتكبد مصاريفه والتزاماته ويجمع تمويله الخاص به. وعادة ما تنص الإتفاقية بين المشاركين في المشروع المشترك على تفاصيل الكيفية التي سيتم بها اقتسام الإيرادات والمصاريف.

٢/٤ قد يكون المثال على هذا النوع من الإتفاقيات عندما تتفق منشأتان على تطوير وتصنيع قطار ذو سرعة عالية بحيث يتم على سبيل المثال تطوير المحرك من قبل مشارك معين في المشروع المشترك ويتم تطوير العربة من قبل مشارك آخر في المشروع المشترك. ويدفع كل مشارك في المشروع المشترك التكاليف ويأخذ حصة من إيراد بيع القطارات وفقاً للإتفاقية. كما يُظهر كل مشارك في بياناته المالية الأصول التي تخضع لسيطرته، والإلتزامات والمصاريف التي يتكبدها، وحصته من الدخل المتأتي من بيع البضائع أو الخدمات.

٣/٤ ولأن كل مشارك في المشروع المشترك يسجل ببساطة أصوله والتزاماته ومصاريفه التي تكبدها وحصته من دخل المشروع المشترك، فلا توجد تعديلات أو إجراءات توحيد أخرى مستخدمة فيما يخص هذه البنود.

٥. الأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة

١/٥ فيما يخص الأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة، يسيطر المشاركون في المشروع المشترك بصورة مشتركة على الأصول التي تُقدّم إلى المشروع المشترك وغالباً ما يملكونها بشكل مشترك. ويجوز لكل مشارك في المشروع المشترك أن يأخذ حصة من ناتج الأصول كما يتكبد حصة من المصاريف المتكبدة.

٢/٥ هذا لن يشمل عادة تأسيس الشركة أو الشراكة أو أي منشأة أعمال أخرى. ويسيطر كل مشارك في المشروع المشترك على منافعه الإقتصادية من خلال حصته في الأصل.

٣/٥ ومن الأمثلة على هذا النوع من المشروع المشترك ما يوجد في قطاع النفط، حيث يمتلك عدد من الشركات خط أنابيب بصورة مشتركة. ويتم إستخدام الأنبوب لنقل النفط، ويوافق كل مشارك في المشروع المشترك على تكبد جزء من مصاريف تشغيل ذلك الخط. وتُظهر البيانات المالية لكل مشارك في المشروع المشترك حصته من الأصول المشتركة وأية إلتزامات تكبدها مباشرة، إضافة إلى حصته من أي إلتزامات مشتركة وأي دخل ناشئ من بيع أو إستخدام حصته من ناتج المشروع المشترك. بالإضافة إلى ذلك، يتم إظهار أي حصة من المصاريف التي يتكبدها المشارك في المشروع المشترك أو المصاريف التي يتم تكبدها مباشرة في البيانات المالية.

٤/٥ تعتمد المعالجة المحاسبية للأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة على أساس جوهر المعاملة وحقيقتها الإقتصادية، كما تعتمد في الغالب على الشكل القانوني للمشروع المشترك. ومن غير المحتمل أن يتم إعداد بيانات مالية منفصلة للمشروع المشترك، بالرغم من الإحتفاظ بسجل لأية مصاريف يتم تكبدها.

٦. المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة

١/٦ عادة ما تشمل المنشأة الخاضعة للسيطرة المشتركة إنشاء شركة أو شراكة أو منشأة أخرى يكون فيها لكل مشارك في المشروع المشترك حصة ما. وتتلخص الفكرة الرئيسية حول هذا النوع من المنشآت في وجود ترتيب تعاقدي يُنشأ السيطرة المشتركة عليها.

٢/٦ عادة ما يساهم كل مشارك في المشروع المشترك بالأصول والموارد الأخرى في المنشأة الخاضعة للسيطرة المشتركة. ويتم تضمين هذه الأصول والموارد في السجلات المحاسبية للمشارك ويتم الإعتراف بها كإستثمار في المنشأة الخاضعة للسيطرة المشتركة. ومثال ذلك هو عندما تدخل منشأة ما في اتفاقية مع حكومة أجنبية لإنشاء أعمال صناعية. فإن المنشأة المنفصلة يُسيطر عليها بصورة مشتركة من قبل المشارك في المشروع المشترك وحكومة البلد الأجنبي.

٣/٦ تحتفظ المنشأة الخاضعة للسيطرة المشتركة بسجلاتها المحاسبية وتقوم بإعداد بياناتها المالية.

٤/٦ يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣١ بوجود نوعين من المعالجات المحاسبية للإستثمار في المنشأة الخاضعة للسيطرة المشتركة:

(١) طريقة التوحيد التناسبي

(٢) المحاسبة بإستخدام طريقة حقوق الملكية

إذا لم يعد للمشارك في المشروع المشترك سيطرة مشتركة على المنشأة الخاضعة للسيطرة المشتركة، ينبغي التوقف عن إستخدام طريقة التوحيد التناسبي.

٧. طريقة التوحيد التناسبي

١/٧ بموجب طريقة التوحيد التناسبي المحاسبية، تشمل الميزانية العامة للمشارك في المشروع المشترك حصته من صافي أصول المشروع المشترك ويشمل بيان الدخل حصته من دخل ومصاريف المشروع المشترك.

٢/٧ يمكن إستخدام صيغ مختلفة لإعداد التقارير لعرض طريقة التوحيد التناسبي للبيانات المالية.

- قد يضم المشارك في المشروع المشترك حصته من أصول وإلتزامات ودخل ومصاريف المنشأة الخاضعة للسيطرة المشتركة مع بنود مشابهة في بياناته المالية؛ أو
- قد يشمل المشارك في المشروع المشترك بنود سطر منفصلة لنفس البنود.

٨. طريقة حقوق الملكية

يصف الفصل ٢١ الذي يتناول معيار المحاسبة الدولي ٢٨ *"الإستثمارات في الشركات الزميلة"* طريقة حقوق الملكية. إذا لم يعد للمشارك في المشروع المشترك سيطرة في أي وقت على المنشأة الخاضعة للسيطرة المشتركة أو لم يعد له تأثير هام فيها، فإنه ينبغي التوقف عن إستخدام طريقة حقوق الملكية.

حالة دراسية ١

الحقائق

قررت ثلاث منشآت إنشاء مشروع مشترك. وفيما يلي ملكية المنشآت في المشروع المشترك: تملك شركة أزتك ٢٥٪ من حصص المالكين في حين تملك شركة ماتكس ٣٥٪ من حصص المالكين، كما تملك شركة أزور ٤٠٪ من حصص المالكين. وتنص الإتفاقية بين المنشآت بأنه يمكن اتخاذ القرارات بأغلبية ٦٠٪. ولدى كل شركة تمثيل مساو في مجلس الإدارة.

المطلوب

ناقش الطريقة التي ينبغي أن تتم فيها محاسبة ملكية المنشآت في المشروع المشترك.

الحل

إن هيكل المشروع المشترك يعني بأن كل مشارك في المشروع المشترك يمتلك فرصة السيطرة على المشروع المشترك، وبالتالي ممارسة السيطرة. يجب أن يتفق اثنان فقط من المشاركين في المشروع المشترك لتحقيق الأغلبية بنسبة ٦٠٪. وينبغي أن يستخدموا إما المحاسبة بطريقة حقوق الملكية أو طريقة التوحيد التناسبي. إضافة إلى ذلك، يكون لكل منشأة تمثيل مساو في مجلس الإدارة.

٩. الإستثناء من إستخدام طريقة حقوق الملكية وطريقة التوحيد التناسبي

١/٩ إذا أصبحت المنشأة الخاضعة لسيطرة مشتركة مصنفة على أنها منشأة محتفظ بها برسم البيع بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥، فإنه ينبغي محاسبتها بإستخدام ذلك المعيار. وعلى نحو مماثل، ينبغي إستخدام المعايير المعنية إذا أصبحت المنشأة الخاضعة لسيطرة مشتركة عبارة عن شركة تابعة أو شركة زميلة.

٢/٩ في البيانات المالية المنفصلة للمشارك في المشروع المشترك، ينبغي محاسبة أي حصة في المنشأة الخاضعة للسيطرة المشتركة إما بسعر التكلفة أو بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

٣/٩ إذا تم المساهمة بأصل ما أو تم بيعه لمنشأة خاضعة لسيطرة مشتركة وما زال المشروع المشترك يحتفظ بالأصل، ينبغي أن يعترف المشارك في المشروع المشترك بذلك الجزء فقط من الأرباح التي يمكن نسبها إلى مشاركين آخرين في المشروع المشترك (بافتراض أنه تم نقل مخاطر ومكافئات الملكية).

٤/٩ ومع ذلك ينبغي أن يعترف المشارك في المشروع المشترك بالمبلغ الكامل لأية خسارة يتم تكبدها عندما تقدم عملية البيع هذه دليلا على الإنخفاض في صافي القيمة القابلة للتحقق للأصول المتداولة أو على خسارة إنخفاض القيمة.

١٠. البيانات المالية للمستثمر

عندما يتم تصنيف الحصة في المشروع المشترك على أنها حصة تخص المستثمر في المشروع المشترك (أي أن المستثمر لا يمتلك سيطرة مشتركة)، ينبغي الإبلاغ عنها كحصة في المشروع المشترك وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٨ أو ٣٩.

حالة دراسية ٢

الحقائق

قررت شركتي أليبون وبورد تشكيل مشروع مشترك دون أن يوقعا على اتفاقية خطية فيما يخص السيطرة على المشروع المشترك. إلا أنه كان يتم التوقيع على محاضر الاجتماعات التي كان يتم فيها مناقشة علاقة العمل من قبل الطرفين. وتملك كل شركة ما نسبته ٥٠٪ من حصص المالكين وتقدم عدد مساوي من المدراء في مجلس الإدارة. وهناك تفاهم بين الطرفين يقضي بأنه لا يمكن بيع الحصص في المشروع المشترك ما لم تُعرض أولاً على المساهم الآخر.

المطلوب

ناقش هل من الممكن أن توجد السيطرة المشتركة إذا لم يكن هناك عقد مكتوب ينص على ذلك.

الحل

سيكون هناك سيطرة مشتركة في هذه الحالة لأن جوهر الإتفاق يتلخص في السيطرة المشتركة، وينص المعيار على أنه يمكن إظهار وجود الترتيبات التعاقدية بعدة طرق، وإحداها محاضر المناقشات بين المشاركين في المشروع المشترك. ويؤدي وجود إلتزام تعاقدي إلى إيجاد السيطرة المشتركة على المشروع المشترك بحيث لا يمكن لأي مشارك في المشروع المشترك أن يكون في وضع يمكنه من السيطرة على المشروع. وتملك كل شركة ما نسبته ٥٠٪ من حقوق الملكية وتقدم عدد مساو من المدراء في مجلس الإدارة. كما ينبغي أولا عرض الحصص على المساهم الآخر قبل بيعها.

١١. الإفصاح

ينبغي أن يفصح المشارك في المشروع المشترك عن معلومات محددة حول الإلتزامات المحتملة المتعلقة بحصته في المشروع المشترك بالإضافة إلى المعلومات التالية:

- التعهدات الرأسمالية المتعلقة بحصصه في المشاريع المشتركة.
- قائمة وبيان الحصص في المشاريع المشتركة الهامة ونسبة حصة الملكية المحتفظ بها في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة. وإذا تم إستخدام صيغة سطراً بسطر للتوحيد التناسبي أو إذا تم إستخدام طريقة حقوق الملكية، ينبغي أن يفصح المشارك في المشروع المشترك عن المبلغ الإجمالي للأصول المتداولة والأصول طويلة الأجل والإلتزامات المتداولة والدخل والمصاريف المتعلقة بحصصه في المشاريع المشتركة.
- الطريقة التي يتم إستخدامها للإعتراف بالحصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة.

حالة عملية

تستخدم شركة هولكوم أس أيه، وهي شركة سويسرية، طريقة التوحيد التناسبي لمحاسبة الإستثمار في المشروع المشترك. وتختار المنشأة توحيد حصصها في الأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف على أساس سطراً بسطر بدلاً من قيدها كبنود أسطر منفصلة. ويبدو أن العديد من الشركات التي تستخدم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تمارس هذه الطريقة.

يوضح التفسير ١٣ *"الوحدات تحت السيطرة المشتركة — المساهمات غير النقدية للمشاركين في مشروع مشترك"* الظروف التي ينبغي فيها الإعتراف بالنسبة الصحيحة من الأرباح أو الخسائر، الناجمة عن المساهمة بأصل غير نقدي في منشأة خاضعة لسيطرة مشتركة مقابل حصة حقوق الملكية في هذه المنشأة، من قبل المشارك في المشروع المشترك في بيان الدخل.

أسئلة اختيار متعدد

١. يُعفى المشروع المشترك من إستخدام طريقة حقوق الملكية أو طريقة التوحيد التناسبي في ظروف محددة. أي من الظروف التالية لا يعتبر سبب شرعي وراء عدم إستخدام طريقة حقوق الملكية أو طريقة التوحيد التناسبي؟
(أ) عندما يتم الإحتفاظ بالحصص برسم البيع بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.
(ب) عندما ينطبق الإستثناء الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٢٧ فيما يخص المنشأة التي لا يُطلب منها عرض البيانات المالية الموحدة.
(ج) عندما يكون المشارك في المشروع المشترك عبارة عن شركة مملوكة بالكامل، وليس شركة مساهمة عامة ولا ينوى أن يكون كذلك، وتقوم الشركة الأم النهائية بإعداد حسابات موحدة، ولا يعترض المالكون على عدم إستخدام الطرق المحاسبية.
(د) عندما تكون أنشطة المشروع المشترك مختلفة عن أنشطة الشركة الأم.

الإجابة: (د)

٢. في حال العملية الخاضعة لسيطرة مشتركة، ينبغي على المشارك في المشروع المشترك أن يقوم بمحاسبة حصصه عن طريق:
(أ) إستخدام طريقة حقوق الملكية أو طريقة التوحيد التناسبي.
(ب) الإعتراف بالأصول والإلتزامات والمصاريف والدخل المتعلق بحصصه في المشروع المشترك.
(ج) إظهار حصته من الأصول التي يسيطر عليها بشكل مشترك، وأية إلتزامات يتم تكبدها مجتمعين أو منفردين، وأي دخل أو مصروف متعلق بحصصه في المشروع المشترك.
(د) إستخدام طريقة الشراء المحاسبية.

الإجابة: (ب)

٣. في حال الأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة، ينبغي على المشارك في المشروع المشترك أن يقوم بمحاسبة حصصه عن طريق:
(أ) إستخدام طريقة حقوق الملكية أو طريقة التوحيد التناسبي.
(ب) الإعتراف بالأصول والإلتزامات والمصاريف والدخل المتعلق بحصصه في المشروع المشترك.
(ج) إظهار حصته من الأصول التي يسيطر عليها بشكل مشترك، وأية إلتزامات يتم تكبدها مجتمعين أو منفردين، وأي دخل أو مصروف متعلق بحصصه في المشروع المشترك.
(د) د) إستخدام طريقة الشراء المحاسبية.

الإجابة: (ج)

٤. في حال المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة، ينبغي على المشارك في المشروع المشترك أن يقوم بمحاسبة حصصه عن طريق:
(أ) إستخدام طريقة حقوق الملكية أو طريقة التوحيد التناسبي.
(ب) الإعتراف بالأصول والإلتزامات والمصاريف والدخل المتعلق بحصصه في المشروع المشترك.
(ج) إظهار حصته من الأصول التي يسيطر عليها بشكل مشترك، وأية إلتزامات يتم تكبدها مجتمعين أو منفردين، وأي دخل أو مصروف متعلق بحصصه في المشروع المشترك.
(د) إستخدام طريقة الشراء المحاسبية.

الإجابة: (أ)

٥. إن الإعفاء من تطبيق طريقة حقوق الملكية أو طريقة التوحيد التناسبي متوفر في الظروف التالية:
(أ) عندما تقوّض القيود الصارمة طويلة الأجل من القدرة على نقل الأموال إلى المستثمر.
(ب) عندما يتم شراء الحصص بهدف إعادة بيعها خلال اثني عشر شهراً.
(ج) عندما تختلف أنشطة المشارك في المشروع المشترك عن أنشطة المشروع المشترك.
(د) عندما لا يمارس المشارك في المشروع المشترك أي تأثير هام.

الإجابة: (ب)

٦. بموجب طريقة التوحيد التناسبي، فإن حقوق الأقلية في المشروع المشترك:
(أ) تظهر كاقتطاع من صافي الأصول.
(ب) تظهر ضمن حقوق ملكية المشارك في المشروع المشترك.
(ج) تظهر كجزء من الإلتزامات طويلة الأجل للمشارك في المشروع المشترك.
(د) لا تُشمل في البيانات المالية للمشارك في المشروع المشترك.

الإجابة: (د)

٧. تمتلك شركة ما حصة بنسبة ٤٠٪ في مشروع مشترك وتقرض المشروع مبلغ ٢ مليون دولار. فأي رقم سيقيد لهذا القرض في الميزانية العمومية للمشارك في المشروع المشترك؟
(أ) ٢ مليون
(ب) ٨٠٠،٠٠٠ دولار
(ج) ١،٢ مليون دولار
(د) صفر

الإجابة: (ج)

٢٥ الأدوات المالية: العرض (معيار المحاسبة الدولي ٣٢)

١. المقدمة

١/١ يتناول معيار المحاسبة الدولي ٣٢ "*الأدوات المالية: العرض*" مسألة عرض الأدوات المالية كالتزامات مالية أو حقوق ملكية. ويشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٢ متطلبات لما يلي:

- عرض الأدوات المالية إما كالتزامات مالية أو حقوق ملكية، بما في ذلك
  - التوقيت الذي ينبغي فيه عرض الأداة المالية كالتزام مالي أو حق ملكية من قبل المنشأة المصدرة
  - كيفية فصل وعرض مكونات الأداة المالية المركبة التي تشمل عنصري الإلتزام وحقوق الملكية
  - المعالجة المحاسبية لأدوات حقوق ملكية المنشأة التي تم إعادة شرائها ("أسهم الخزينة")
- عرض الفائدة وتوزيعات الأرباح والخسائر والأرباح المتعلقة بالأدوات المالية
- الظروف التي ينبغي فيها معادلة الأصول والإلتزامات المالية

٢/١ يتمم معيار المحاسبة الدولي ٣٢ متطلبات الإعتراف بالأصول والإلتزامات المالية وقياسها الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "*الأدوات المالية: الإعتراف والقياس*" ومتطلبات الإفصاح للأدوات المالية الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "*الأدوات المالية: الإفصاحات*".

٣/١ تضمن معيار المحاسبة الدولي ٣٢، قبل إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، متطلبات العرض الإفصاح كان بعنوان "*الأدوات المالية: الإفصاح والعرض*". وينقل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، الذي يصبح نافذ المفعول للفترات السنوية التي تبدأ بتاريخ ١ يناير ٢٠٠٧ أو بعد ذلك، متطلبات الإفصاح من معياري المحاسبة الدوليين ٣٠ و ٣٢. وعليه، اختصر مجلس معايير المحاسبة الدولية عنوان معيار المحاسبة الدولي ٣٢ إلى *الأدوات المالية: العرض*.

٢. نطاق التطبيق وتعريف المصطلحات الرئيسية (وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢)

١/٢ ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على كافة المنشآت في عرض:

- الأدوات المالية.
- العقود المحددة التي يتم تسويتها بالصافي لشراء أو بيع بنود غير مالية.

الأداة المالية: هو عقد يؤدي إلى نشوء أصل مالي لمنشأة ما والتزام مالي أو أداة حق ملكية لمنشأة أخرى.

٢/٢ وفي هذا التعريف، يشير "العقد" إلى اتفاقية بين طرفين يكون فيها للطرفين حق بسيط- إن وجد- في اختيار تفادي الإتفاقية، وعادة ما يكون ذلك نتيجة قابلية إنفاذ الإتفاقية بموجب القانون. ولا يكون الأصل أو الإلتزام غير التعاقدي (مثل الإلتزام بدفع ضرائب الدخل) هو أداة مالية رغم أنه قد يؤدي إلى استلام أو تسليم النقد.

٣/٢ يشمل مصطلح "الأداة المالية" أدوات حقوق الملكية والأصول المالية والإلتزامات المالية. ولجميع هذه المصطلحات الثلاث تعريفات محددة تساعد المنشآت على تحديد أي البنود التي ينبغي محاسبتها كأدوات مالية.

أداة حق الملكية: هو عقد يثبت الحصة المتبقية في أصول منشأة ما بعد اقتطاع كافة إلتزاماتها.

٤/٢ يعكس هذا التعريف المعادلة المحاسبية الأساسية التي تنص على أن حقوق الملكية تساوي الأصول مطروحاً منها الإلتزامات.

مثال

يشمل المثال على أدوات حقوق الملكية ما يلي:

- *الأسهم العادية (التي لا يمكن إعادتها إلى الجهة المصدرة من قبل حاملها)*
- *الأسهم الممتازة (التي لا يمكن استردادها من قبل حاملها أو أنها تقدم توزيعات أرباح غير اختيارية)*
- الكفالات أو خيارات الشراء المكتوبة (التي تسمح لحاملها بالإكتتاب أو — شراء— عدد ثابت من الأسهم العادية غير القابلة للتداول مقابل مبلغ محدد من النقد أو أصل مالي آخر)

٥/٢ إن تعريف أداة حق الملكية هو تعريف مختصر وبليغ، ولكن تعريف "الأصل المالي" و "الإلتزام المالي" هو أكثر تعقيداً. وفيما يلي ملخص ما جاء به معيار المحاسبة الدولي ٣٢ من تعريفات للمصطلحات التالية:

> **الأصل المالي** هو أي أصل يكون عبارة عن:
>
> (أ) نقد؛
>
> (ب) أداة حق ملكية لمنشأة أخرى؛
>
> (ج) حق تعاقدي لقبض نقد أو أصل مالي آخر من منشأة أخرى، أو مبادلة أصول مالية أو إلتزامات مالية مع منشأة أخرى بموجب شروط ايجابية محتملة للمنشأة؛ أو
>
> (د) عقد قد تتم تسويته أو ستتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة وغير مصنف على أنه أداة حق ملكية للمنشأة (تتم مناقشته أدناه).

مثال

فيما يلي أمثلة على الأصول التي تلبي تعريف الأصل المالي:

- *النقد، راجع النقطة (أ) أعلاه*
- *الإستثمار في الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى الصادرة عن منشآت أخرى، راجع النقطة (ب) أعلاه*
- *الذمم المدينة، راجع النقطة (ج) أعلاه*
- *القروض إلى منشآت أخرى، راجع النقطة (ج) أعلاه*
- *الإستثمار في السندات وأدوات الدين الأخرى الصادرة عن منشآت أخرى، راجع النقطة (ج) أعلاه*
- *الأصول المالية المشتقة، راجع النقطة (ج) أعلاه*
- *بعض المشتقات على حقوق الملكية الذاتية، راجع النقطة (د) أعلاه*

> **الإلتزام المالي** هو أي إلتزام يكون عبارة عن:
>
> (أ) إلتزام تعاقدي لتسليم النقد أو أصل ماليٍ آخر لمنشأة أخرى؛ أو لتبادل الأصول المالية أو الإلتزامات المالية مع منشأة أخرى بموجب شروط غير ملائمة محتملة للمنشأة؛ أو
>
> (ب) عقد ستتم تسويته أو قد تتم تسويته في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة وغير مصنف على أنه أداة حق ملكية للمنشأة (تتم مناقشته أدناه).

مثال

فيما يلي أمثلة على الإلتزامات التي تلبي تعريف الإلتزامات المالية:

- *الذمم الدائنة (على سبيل المثال، الذمم الدائنة التجارية)، راجع النقطة (أ) أعلاه*
- *القروض من منشآت أخرى، راجع النقطة (أ) أعلاه*
- *السندات الصادرة وأدوات الدين الأخرى الصادرة عن المنشأة، راجع النقطة (أ) أعلاه*
- *الإلتزامات المالية المشتقة، راجع النقطة (أ) أعلاه*
- *الإلتزامات التعاقدية لتسليم الأسهم الذاتية التي تساوي مبلغ محدد من النقد، راجع النقطة (ب) أعلاه*
- *بعض المشتقات على حقوق الملكية الذاتية، راجع النقطة (ب) أعلاه*

٦/٢ يُستنتج من التعريفات أن الأصول والإلتزامات التالية هي ليست أدوات مالية:

- *الأصول المادية* (مثل المخزون والممتلكات والمصانع والمعدات). حيث تتيح السيطرة على الأصول المادية فرصة لتوليد تدفق نقدي وارد لكنها لا تؤدي إلى نشوء حق حالي باستلام النقد أو أصل مالي آخر.
- *الأصول المستأجرة*. حيث تتيح السيطرة على الأصول المستأجرة فرصة لتوليد تدفق نقدي وارد ولكنها لا تؤدي إلى نشوء حق حالي باستلام النقد أو أصل مالي آخر.

- *الأصول غير الملموسة* (مثل البراءات والعلامات التجارية). حيث تتيح السيطرة على الأصول غير الملموسة فرصة لتوليد تدفق نقدي وارد ولكنها لا تؤدي إلى نشوء حق حالي باستلام النقد أو أصل مالي آخر.
- *المصاريف المدفوعة مقدماً*. ترتبط هذه الأصول باستلام البضائع أو الخدمات. لكنها لا تؤدي إلى نشوء حق حالي باستلام النقد أو أصل مالي آخر.
- *الإيرادات المؤجلة*. ترتبط هذه الإلتزامات بالتسليم المستقبلي للبضائع أو الخدمات، ولكنها لا تؤدي إلى نشوء إلتزام تعاقدي بدفع النقد أو أصل مالي آخر.
- *إلتزامات الضمان*. ترتبط هذه الإلتزامات بالتسليم المستقبلي للبضائع أو الخدمات، ولكنها لا تؤدي إلى نشوء إلتزام تعاقدي بدفع النقد أو أصل مالي آخر.
- *إلتزامات (أو أصول) ضريبة الدخل*. لا تعتبر هذه الإلتزامات (أو الأصول) تعاقدية بل يتم فرضها وفق متطلبات قانونية.
- *الإلتزامات النافعة*. لا تنشأ هذه الإلتزامات من العقود. (ويعرّف معيار المحاسبة الدولي ٣٧ الإلتزام النافع على أنه إلتزام تعاقدي ناجم عن أعمال المنشأة: أ) حيث تشير المنشأة لأطراف أخرى أنها ستقبل مسؤوليات معينة؛ وذلك وفق نمط قائم لممارسة سابقة أو سياسات معلنة أو بيان حالي محدد بشكل كافٍ، ب) ونتيجة لذلك، أوجدت المنشأة توقعاً صحيحاً لدى تلك الأطراف الأخرى أنها ستلبي تلك المسؤوليات.)

٧/٢ بعيداً عن البنود التي تلبي تعريف الأدوات المالية، ينطبق أيضا معياري المحاسبة الدوليين ٣٢ و ٣٩ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ على بعض العقود التي لا تستوفي تعريف الأداة المالية ولكنها ذات خصائص مشابهة للأدوات المالية المشتقة. وهذا يوسع نطاق معياري المحاسبة الدوليين ٣٢ و ٣٩ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ لتشمل عقود شراء أو بيع البنود غير المالية (مثل الذهب أو الكهرباء أو الغاز) بتاريخ مستقبلي عندما، وفقط عندما، يتصف العقد بالخاصيتين التاليتين: أ) يمكن تسويته بصافي النقد أو أداة مالية أخرى، ب) عندما لا يكون لاستلام أو تسليم بند غير مالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام المتوقعة للمنشأة. ويورد الفصل ٢٦ في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ مناقشة أكثر تفصيلا.

٨/٢ يستثني نطاق تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ بعض البنود التي تلبي تعريف الأداة المالية لأنه يتم محاسبتها بموجب المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية. ويشمل الجدول التالي هذه الإستثناءات من نطاق التطبيق:

الإستثناء من نطاق التطبيق	*المعيار المطبق*
الحصص في الشركات التابعة	معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "*البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*"
الحصص في الشركات الزميلة	معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "*الإستثمارات في الشركات الزميلة*"
الحصص في المشاريع المشتركة	معيار المحاسبة الدولي ٣١ "*الحصص في المشاريع المشتركة*"
خطط منافع الموظفين	معيار المحاسبة الدولي ١٩ "*منافع الموظفين*"
معاملات الدفع على أساس الأسهم	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ "*الدفع على أساس الأسهم*"
عقود مقابل عوض طارئ في اندماج الأعمال	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*اندماج الأعمال*"
عقود التأمين	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ "*عقود التأمين*"

٩/٢ وبخلاف معيار المحاسبة الدولي ٣٩، لا توجد استثناءات من نطاق تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ فيما يخص أدوات حقوق الملكية الصادرة للمنشأة التي يتم تصنيفها في قسم حقوق الملكية من الميزانية العمومية (مثل رأس المال المساهم للمنشأة).

حالة دراسية ١

توضح هذه الحالة كيفية تطبيق تعريف الأداة المالية ونطاق تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

الحقائق

تقوم الشركة "أ" بتقييم ما إذا كانت البنود التالية هي أدوات مالية وما إذا ينبغي محاسبتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢:

(أ) النقد المودع في البنوك
(ب) السبائك الذهبية المودعة في البنك
(ج) الذمم المدينة التجارية
(د) الإستثمار في أدوات الدين
(هـ) الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية، حيث لا يكون للشركة "أ" أي تأثير هام على الجهة المستثمر فيها
(و) الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية، حيث يكون للشركة "أ" تأثير هام على الجهة المستثمر فيها
(ز) المصاريف المدفوعة مقدما
(ح) الذمم المدينة والدائنة لعقد الإيجار التمويلي

(ط) الإيرادات المؤجلة
(ي) الإلتزامات الضريبية القانونية
(ك) مخصص خسائر المقاضاة المقدرة
(ل) عقد شراء كهرباء يمكن تسويته بصافي النقد
(م) أدوات الدين الصادرة
(ن) أدوات حقوق الملكية الصادرة

المطلوب

ساعد الشركة "أ" على تحديد (١) أي من البنود المذكورة أعلاه يستوفي تعريف الأداة المالية (٢) وأي من البنود المذكورة أعلاه يندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

الحل

(أ) نعم، يعتبر النقد المودع في البنك هو أداة مالية. فإذا أودعت المنشأة النقد في البنك، فإنه يكون أصل مالي للمنشأة والتزام مالي على البنك، لأن البنك عليه إلتزام تعاقدي بتسديد النقد إلى المنشأة. وعليه فإنه يندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

(ب) لا، لا يعتبر الذهب أداة مالية بل يعتبر سلعة. ويقع خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

(ج) نعم، تعتبر الذمم المدينة التجارية أداة مالية. كما تعتبر أصلا ماليا لأن حاملها لديه حق تعاقدي باستلام النقد. وعليه فإنها تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

(د) نعم، يعتبر الإستثمار في أداة الدين هو أداة مالية. كما تعتبر الإستثمارات في أدوات الدين أصولا مالية لأن المستثمر يمتلك حق تعاقدي باستلام النقد. وعليه، يندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

(هـ) نعم، يعتبر الإستثمار في أداة حق الملكية هي أداة مالية. كما تعتبر الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية أصولا مالية لأن المستثمر يمتلك أداة حق ملكية صادرة عن منشأة أخرى. وعليه يندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

(و) في حين يعتبر الإستثمار في أداة حق الملكية هو أداة مالية (أصل مالي)، إذا كان المستثمر يملك تأثير هام وسيطرة مشتركة أو سيطرة على الجهة المستثمر بها، يقع الإستثمار عموما خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ويتم محاسبته بدلا من ذلك كإستثمار في الشركة الزميلة أو المشروع المشترك أو الشركة التابعة.

(ز) لا، لا تعتبر المصاريف المدفوعة مقدما أدوات مالية لأنه لا ينشأ عنها تسليم أو تبادل النقد أو أدوات مالية أخرى. وبالتالي فهي خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

(ح) نعم، تعتبر الذمم المدينة أو الدائنة لعقد الإيجار التمويلي هي أدوات مالية وتندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢. (إلا أنها لا تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إلا فيما يخص الإعتراف بإنخفاض قيمة الذمم المدينة لعقد الإيجار التمويلي وقياسها).

(ط) لا، لا تستوفي الإيرادات المؤجلة تعريف الأداة المالية. وتقع خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

(ي) لا، لا تستوفي الضرائب المؤجلة تعريف الأداة المالية، لأنها لا تنشأ من حقوق أو إلتزامات تعاقدية بل من متطلبات قانونية. وعليه، لا تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

(ك) لا، لا تلبي المخصصات تعريف الأداة المالية، لأنها لا تنشأ نتيجة حقوق أو إلتزامات تعاقدية. وعليه، لا تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

(ل) بالرغم من أن عقد شراء الكهرباء لا يستوفي تعريف الأداة المالية، إلا أنه يُشمل في نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ (ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩) إذا كان من الممكن تسويته بصافي النقد ما لم يتم تسويته بواسطة التسليم لتلبية متطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام العادية للمنشأة.

(م) نعم، تستوفي أداة الدين الصادرة تعريف الإلتزام المالي، وتندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

(ن) نعم، تعتبر أداة حق الملكية الصادرة هي أداة مالية تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢. لكن وبالرغم من أن أداة حق الملكية الصادرة تستوفي تعريف الأداة المالية، إلا أن هناك استثناء محدد من نطاق التطبيق فيما يخص أدوات حقوق الملكية الصادرة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

٣. عرض الإلتزامات وحقوق الملكية

١/٣ التصنيف كإلتزامات أو حقوق ملكية

١/١/٣ إن أحد المواضيع الرئيسية التي تم تناولها في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ هي الكيفية التي تحدد بها الجهة المُصدرة للأداة المالية ما إذا كان ينبغي تصنيف الأداة على أنها أداة حق ملكية أو إلتزام مالي (أو في حالات قليلة، كأصل مالي). وينص معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على المبدأ التالي:

- ينبغي أن تصنف الجهة المصدرة للأداة المالية الأداة، أو الأجزاء المكونة لها، عند الإعتراف الأولي بها كإلتزام مالي أو أصل مالي أو أداة حق ملكية وفقا لجوهر الترتيب التعاقدي وتعريف الإلتزام المالي والأصل المالي وأداة حق الملكية.

٢/١/٣ يؤكد هذا المبدأ على الحاجة لدراسة ليس فقط الشكل القانوني للأداة بل أيضا جوهر الترتيب التعاقدي المرتبط بها عند تحديد ما إذا كان ينبغي تصنيف الأداة وعرضها كإلتزامات أو حقوق ملكية. وعندما يختلف جوهر الأداة عن شكلها القانوني، فإن جوهرها يحكم التصنيف والعرض.

٣/١/٣ تتلخص إحدى الميزات الهامة في التمييز بين الإلتزام المالي وأداة حق الملكية في وجود إلتزام تعاقدي يستوفي تعريف الإلتزام المالي. فإذا كان هناك إلتزام تعاقدي لتسليم النقد أو أصل مالي آخر، فإن الأداة تستوفي تعريف الإلتزام المالي، حتى لو كان شكلها على هيئة أداة حق ملكية. ولا يهم ما إذا كان الإلتزام التعاقدي مشروط بممارسة الطرف المقابل حقه في طلب الدفع. ويعتبر الإلتزام التعاقدي بتسليم النقد أو أي أصل مالي آخر هو إلتزام مالي حتى ولو كان الإلتزام التعاقدي مشروط بممارسة حامله الحق في طلب تسليم النقد أو أي أصل مالي آخر.

مثـال

فيما يلي أمثلة على الأدوات المالية التي تتخذ شكل أدوات حقوق ملكية، لكنها تلبي في جوهرها تعريف الإلتزام المالي وينبغي بالتالي محاسبتها كإلتزامات مالية:

- *الأسهم الممتازة التي تشترط الإسترداد الإلزامي من قبل الجهة المصدرة مقابل مبلغ ثابت أو قابل للتحديد بتاريخ مستقبلي محدد أو قابل للتحديد. ويعتبر هذا إلتزام مالي للجهة المصدرة لأنه يقع عليها إلتزام تعاقدي بدفع النقد أو أي أصل مالي آخر.*
- *الأسهم الممتازة التي تعطي حاملها الحق في أن يطلب من الجهة المصدرة استرداد الأداة بتاريخ محدد أو بعد ذلك التاريخ مقابل مبلغ ثابت أو قابل للتحديد. ويعتبر هذا إلتزام مالي للجهة المصدرة لأنه يقع عليها إلتزام تعاقدي بدفع النقد أو أي أصل مالي آخر.*
- *الأداة المالية التي تعطي حاملها الحق في إرجاعها إلى الجهة المصدرة مقابل نقد أو أصل مالي آخر. ويعتبر هذا إلتزام مالي للجهة المصدرة لأنه يقع عليها إلتزام تعاقدي بدفع النقد أو أي أصل مالي آخر.*

حالة دراسية ٢

توضح هذه الحالة تطبيق مبدأ كيفية التمييز بين الإلتزامات وحقوق الملكية.

الحقائق

أصدرت المنشأة "أ" عدد من الأدوات المالية خلال عام ٢٠٠٤. وتعمل على تقييم الكيفية التي ينبغي بها عرض هذه الأدوات بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢:

(أ) السندات الثابتة (أي السندات التي لا يوجد لها تاريخ استحقاق) التي تدفع فائدة بنسبة ٥٪ في كل سنة.
(ب) الأسهم القابلة للإسترداد بشكل إلزامي (أي الأسهم التي سيتم استردادها من قبل المنشأة في تاريخ مستقبلي).
(ج) الأسهم التي يمكن استردادها وفق اختيار حاملها.
(د) خيار شراء مباع (مكتوب) يسمح لحامله بشراء عدد محدد من الأسهم العادية من المنشأة "أ" مقابل مبلغ نقدي محدد.

المطلوب

لكل من الأدوات المذكورة أعلاه، ناقش ما إذا كان ينبغي تصنيفها كإلتزام مالي وإذا كان الأمر كذلك، فلماذا؟

الحل

(أ) ينبغي تصنيف السندات الثابتة الصادرة (أي السندات التي لا يوجد لها تواريخ استحقاق) التي تدفع فائدة بنسبة ٥٪ في كل سنة على أنها إلتزامات مالية. ولأن هذه الأداة تحتوي على إلتزام تعاقدي بدفع الفائدة، فإنها تستوفي تعريف الإلتزام المالي.

(ب) ينبغي تصنيف الأسهم القابلة للإسترداد بشكل إلزامي الصادرة (أي الأسهم التي سيتم استردادها من قبل المنشأة في تاريخ مستقبلي) على أنها إلتزامات مالية. ولأن هذه الأداة تحتوي على إلتزام تعاقدي بدفع النقد أو أصول مالية أخرى عند استرداد الأسهم، فإنها تستوفي تعريف الإلتزام المالي.

(ج) ينبغي تصنيف الأسهم الصادرة التي يتم استردادها وفق اختيار حاملها على أنها إلتزامات مالية. ولأن المنشأة لا تستطيع تجنب التسوية من خلال تسليم النقد عندما يطلب حامل الأسهم الإسترداد، فإن الأسهم تستوفي تعريف الإلتزام المالي.

(د) ينبغي تصنيف خيار الشراء المباع (المكتوب) الذي يسمح لحامله بشراء عدد محدد من الأسهم العادية من المنشأة "أ" مقابل مبلغ نقدي محدد على أنه حق ملكية. وكما سيُناقش لاحقا في هذا الفصل، فالعقد الذي سيتم تسويته أو قد يتم تسويته في حقوق الملكية الذاتية يتم تصنيفه كحق ملكية إذا نص على تبادل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الذاتية مقابل مبلغ نقدي ثابت.

٤/١/٣ يتناول التفسير ٢ "*أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة*" التابع للجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تطبيق متطلبات التصنيف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على الأدوات المالية الصادرة لأعضاء المنشآت التعاونية التي تثبت حصص ملكية الأعضاء في المنشأة ("أسهم الأعضاء"). وفي بعض الحالات، تمنح تلك الأسهم الأعضاء حق المطالبة بالاسترداد مقابل النقد أو أصل مالي آخر. وفي مثل هذه الحالات، يوضح التفسير ٢ بأن أسهم الأعضاء هي حقوق ملكية إذا:

(أ) كان لدى المنشأة حق غير مشروط في رفض استرداد أسهم الأعضاء؛ أو

(ب) إذا كان الإسترداد محظورا بصورة غير مشروطة بواسطة قانون محلي أو لائحة أو النظام الأساسي للمنشأة.

٥/١/٣ إذا كان الحظر غير المشروط هو حظر جزئي (على سبيل المثال، يتم حظر استرداد أسهم العضوية إذا كان من الممكن أن يؤدي الإسترداد إلى تخفيض عدد أسهم العضوية أو مبلغ رأس المال المدفوع من أسهم العضوية إلى ما دون مستوى محدد)، وتعتبر أسهم العضوية التي تزيد عن مستوى الحظر مقابل الإسترداد إلتزامات، ما لم يكن للمنشأة حق غير مشروط برفض الإسترداد

مثـال

أصدر بنك تعاوني "أسهم عضوية" تمنح الأعضاء الحق في التصويت والمشاركة في توزيعات الأرباح. كما يحق للأعضاء أيضا طلب استرداد الأسهم مقابل النقد. وينص النظام الأساسي للبنك التعاوني على أنه يحق للمنشأة رفض الإسترداد بناء على تقديرها المنفرد، إلا أن المنشأة لم ترفض أبدا استرداد أسهم العضوية من قبل. وبالرغم من ذلك، تعتبر أسهم العضوية هي حقوق ملكية لأن المنشأة تمتلك حق غير مشروط في رفض الإسترداد.

٢/٣ محاسبة التجزئة للأدوات المركبة

١/٢/٣ في بعض الأحيان تشتمل الأدوات المالية غير المشتقة الصادرة على عنصري الإلتزام وحقوق الملكية. وبمعنى آخر، يستوفي أحد عناصر الأداة تعريف الإلتزام المالي بينما يستوفي عنصر آخر في الأداة تعريف أداة حق الملكية. ويشار لتلك الأدوات بالأدوات المركبة. ويتلخص منهج محاسبة الأدوات المركبة في تطبيق محاسبة التجزئة، أي عرض عناصر الإلتزامات وحقوق الملكية بصورة منفصلة. وينص معيار المحاسبة الدولي ٣٢ على المبدأ التالي: ينبغي أن تعمل الجهة المصدرة للأداة المالية غير المشتقة على تقييم بنود الأداة المالية لتحديد ما إذا كانت تحتوي على عنصري الإلتزامات وحقوق الملكية. وينبغي تصنيف تلك العناصر بصورة منفصلة كإلتزامات مالية أو أصول مالية أو أدوات حقوق الملكية.

مثـال

وعلى سبيل التوضيح، تُعتبر السندات القابلة للتحويل إلى عدد محدد من الأسهم العادية الخاصة بالجهة المصدرة هي أدوات مركبة. ومن وجهة نظر الجهة المصدرة، تشتمل السندات القابلة للتحويل على عنصرين اثنين:

(١) إلتزام تعاقدي بدفع الفائدة ودفعات المبلغ الأصلي على السندات طالما أنه لم يتم تحويلها. ويستوفي هذا العنصر تعريف الإلتزام المالي، لأن على الجهة المصدرة إلتزام تعاقدي بدفع النقد.

(٢) خيار الشراء المباع (المكتوب) الذي يضمن لحامله حق تحويل السندات إلى عدد محدد من الأسهم العادية للمنشأة. ويستوفي هذا العنصر تعريف أداة حقوق الملكية.

حالة عملية

إن الأدوات التي تشتمل من وجهة نظر الجهة المصدرة على عنصري الإلتزامات وحقوق الملكية عادة ما تكون من وجهة نظر حاملها أصولا مالية تحتوي على مشتقات ضمنية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. إلا أن محاسبة التجزئة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ مختلفة عن محاسبة المشتقات الضمنية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، لأنه وبموجب هذا المعيار يتم فصل ومحاسبة المشتقة الضمنية كأصل مالي أو إلتزام مالي بالقيمة العادلة، بينما يتم بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ تصنيف وعرض المشتقة الضمنية التي تستوفي تعريف أداة حقوق الملكية كحقوق ملكية ذاتية.

٢/٢/٣ يضمن معيار المحاسبة الدولي ٣٢، من خلال اقتضائه محاسبة التجزئة لعناصر الأدوات المركبة، محاسبة الإلتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية بطريقة منسجمة بغض النظر عما إذا يتم معاملتها معا في أداة مركبة واحدة (أي سندات قابلة للتحويل) أو يتم معاملتها بشكل منفصل كعقد ين مستقلين (أي سندات وشهادات اسمية صادرة).

٣/٢/٣ من أجل تحديد المبالغ المسجلة الأولية لعنصري الإلتزام وحقوق الملكية، تطبق المنشآت ما يسمى بطريقة "مع وبدون". حيث يتم أولا تحديد القيمة العادلة للأداة بما في ذلك عنصر حقوق الملكية. وتساوي عموما القيمة العادلة للأداة بمجملها العائدات (العوض النقدي) المستلم في إصدار الأداة. من ثم يتم قياس عنصر الإلتزام بصورة منفصلة بدون عنصر حقوق الملكية. ويتم تخصيص المبلغ المتبقي لعنصر حقوق الملكية بعد اقتطاع المبلغ المحدد بشكل منفصل لعنصر الإلتزام من القيمة العادلة للأداة المركبة بمجملها، أي:

القيمة العادلة للأداة المركبة
– القيمة العادلة لعنصر الإلتزام (أي مبلغه المسجل الأولي)
= المبلغ المسجل الأولي لعنصر حقوق الملكية

٤/٢/٣ ولا يُسمح بعكس ذلك، أي أنه من غير المناسب تحديد القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية أولاً ومن ثم تخصيص المبلغ المتبقي لعنصر الإلتزام.

٥/٢/٣ إن مجموع المبالغ المسجلة المعترف بها مبدئياً لعنصري الإلتزام وحقوق الملكية يساوي دائماً المبلغ الذي كان سيتم تخصيصه للأداة بمجملها.

مثـال

تصدر المنشأة "أ" سندات بمبلغ أصلي قيمته ١٠٠,٠٠٠ دولار. ويحق لحامل السندات تحويلها إلى أسهم عادية للمنشأة "أ". وعند الإصدار، تستلم المنشأة "أ" عائدات بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ دولار. ومن خلال خصم التدفقات النقدية للمبلغ الأصلي والفائدة الخاصة بالسندات بإستخدام أسعار الفائدة لسندات مشابهة وبدون عنصر حقوق الملكية، تحدد المنشأة "أ" بأن القيمة العادلة لسندات مشابهة بدون أي عنصر لحقوق الملكية تكون بمبلغ ٩١,٠٠٠ دولار. وعليه، فإن المبلغ المسجل لعنصر الإلتزام هو ٩١,٠٠٠ دولار. ويتم حساب المبلغ المسجل الأولي لعنصر حقوق الملكية على أنه الفرق بين مجموع العائدات (القيمة العادلة) بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ دولار والمبلغ المسجل الأولي الأساسية لعنصر الإلتزام بمبلغ ٩١,٠٠٠ دولار. لذلك يكون المبلغ المسجل الأولي لعنصر حقوق الملكية هو ٩,٠٠٠ دولار. وتجري المنشأة "أ" القيود التالية في دفتر اليومية:

النقد	١٠٠,٠٠٠	
الإلتزام المالي		٩١,٠٠٠
حقوق الملكية		٩,٠٠٠

٦/٢/٣ يحكم معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المحاسبة اللاحقة لعنصر الإلتزام. على سبيل المثال، إذا تم قياس عنصر الإلتزام بالتكلفة المطفأة، يتم إطفاء الفرق بين المبلغ المسجل الأولي لعنصر الإلتزام (٩١,٠٠٠ دولار كما هو في المثال) والمبلغ الأصلي في تاريخ الإستحقاق (١٠٠,٠٠٠ دولار) إلى الأرباح أو الخسائر كتعديل لمصروف الفائدة وفقا لطريقة الفائدة الفعالة. ويؤدي هذا إلى زيادة مصروف الفائدة مقارنة مع سعر الفائدة المعلن على للسندات.

٧/٢/٣ إن محاسبة عنصر حقوق الملكية تقع خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ولا يتم إعادة قياس حقوق الملكية بعد الإعتراف الأولي.

٨/٢/٣ لا يتم تعديل تصنيف عنصري الإلتزام وحقوق الملكية في أداة الدين القابلة للتحويل نتيجة التغير في احتمالية ممارسة خيار تحويل حقوق الملكية.

حالة دراسية ٣

توضح هذه الحالة محاسبة أدوات الدين القابلة للتحويل الصادرة.

الحقائق

في ٣١ أكتوبر ٢٠X٥، تصدر المنشأة "أ" سندات قابلة للتحويل بتاريخ استحقاق مدته خمسة سنوات. ويكون الإصدار مقابل ما مجموعه ١,٠٠٠ من السندات القابلة للتحويل. ولكل سند قيمة اسمية ١٠٠,٠٠٠ دولار، وسعر فائدة معلن بنسبة ٥٪ سنويا، وقابل للتحويل إلى ٥,٠٠٠ سهم عادي للمنشأة "أ". ويتم إصدار السندات القابلة للتحويل بالقيمة الاسمية. ويكون سعر السهم الواحد في المنشأة "أ" هو ١٥ دولار. وتشير عروض الأسعار للسندات المشابهة الصادرة عن المنشأة "أ" بدون خيار التحويل (أي السندات ذات التدفقات النقدية المشابهة للمبلغ الأصلي والفائدة) إلى إمكانية بيعها مقابل مبلغ ٩٠,٠٠٠ دولار.

المطلوب

(أ) وضح كيف ينبغي على المنشأة "أ" محاسبة الأداة المركبة بناءاً على الإعتراف الأولي.

(ب) حدد ما إذا كان معدل الفائدة الفعلية سيكون أعلى أو أقل أو مساوٍ لنسبة ٥٪.

الحل

ينبغي أن تقوم المنشأة "أ" بفصل عنصري الإلتزام وحقوق الملكية للسندات القابلة للتحويل بإستخدام طريقة مع – و- بدون. وعليها أولاً أن تحدد القيمة العادلة لعنصر الإلتزام والتي تساوي ٩٠,٠٠٠٠ دولار لأن السندات المشابهة بدون عنصر حقوق الملكية تباع مقابل مبلغ ٩٠,٠٠٠ دولار. وعليه، يكون المبلغ المسجل الأولي لعنصر الإلتزام هو ٩٠,٠٠٠ دولار. ثانياً، يتعين على المنشأة تحديد المبلغ المسجل الأولي لعنصر حقوق الملكية، وهذا يساوي الفرق بين مجموع العائدات المستلمة من السندات بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ دولار والمبلغ المخصص مبدئياً لعنصر الإلتزام بقيمة ٩٠,٠٠٠ دولار. لذلك يكون المبلغ المسجل لعنصر حقوق الملكية هو ١٠,٠٠٠ دولار. ويكون القيد في دفتر اليومية كالآتي:

النقد	١٠٠,٠٠٠	
الإلتزام المالي		٩٠,٠٠٠
حقوق الملكية		١٠,٠٠٠

ويكون سعر الفائدة الفعلية أعلى من ٥٪ لأنه يتضمن إطفاء الفرق بين المبلغ المسجل الأولي لعنصر الإلتزام بقيمة ٩٠,٠٠٠ دولار والمبلغ الأصلي للإلتزام بقيمة ١٠٠,٠٠٠ دولار. (ويكون سعر الفائدة الفعلية بنسبة ٧,٤٧٪).

٣/٣ الأدوات التي سيتم تسويتها أو من الممكن تسويتها بحقوق الملكية الذاتية

١/٣/٣ تدخل المنشآت أحيانا في عقود سيتم تسويتها أو من الممكن تسويتها بأدوات حقوق الملكية الصادرة من قبل المنشأة ("حقوق الملكية الذاتية").

مثـال

قد يحدد عقد ما ضرورة أن تقوم المنشأة بتقديم أدوات حقوق ملكية خاصة بها بقيمة ١٠٠,٠٠٠ دولار بتاريخ مستقبلي. وفي تلك الحالة، سيختلف عدد الأسهم التي سيتم تقديمها على أساس التغيرات في سعر السهم. فإذا ارتفع سعر السهم، سيتم تقديم عدد أقل من الأسهم، لكن إذا انخفض سعر السهم، سيتم تقديم المزيد من الأسهم.

وكخيار بديل، قد يحدد العقد ضرورة أن تقوم المنشأة بتقديم أدوات حقوق ملكية خاصة بها تساوي في قيمتها ١٠٠ أونصة من الذهب بتاريخ مستقبلي. وفي تلك الحالة، سيختلف عدد الأسهم التي سيتم تقديمها على أساس التغيرات في سعر السهم وسعر الذهب. فإذا ارتفع سعر السهم، سيتم تقديم عدد أقل من الأسهم، لكن إذا انخفض سعر السهم، سيتم تقديم المزيد من الأسهم. وإذا ارتفع سعر الذهب، سيتم تقديم المزيد من الأسهم. بينما إذا انخفض سعر الذهب، سيتم تقديم عدد أقل من الأسهم.

٢/٣/٣ يتم تصنيف العقود التي سيتم تسويتها أو من الممكن تسويتها بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة كأدوات حقوق ملكية للمنشأة، إذا :

- كانت عبارة عن عقود غير مشتقة وسيتم تسويتها بواسطة إصدار عدد محدد من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة؛ *أو*
- كانت عبارة عن عقود مشتقة وسيتم تسويتها بواسطة تبادل عدد محدد من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة ومبلغ محدد من النقد.

٣/٣/٣ ولأنه يتم تصنيف تلك الأدوات كحقوق ملكية ذاتية، فإنه يتم إضافة أي عوض نقدي مستلم مقابل تلك الأداة مباشرة إلى حقوق الملكية ويتم مباشرة اقتطاع أي عوض نقدي مدفوع من حقوق الملكية. ولا يتم الإعتراف بأية تغيرات في القيمة العادلة لتلك الأدوات.

مثـال

فيما يلي أمثلة على الأدوات التي سيتم تسويتها أو من الممكن أن يتم تسويتها بحقوق الملكية الذاتية والمصنفة كأدوات حقوق ملكية للمنشأة:

- *خيار شراء (مكتوب) صادر أو ضمان يعطي حامله الحق في شراء عدد محدد من أدوات حقوق الملكية للمنشأة (مثل ١,٠٠٠ سهم) مقابل مبلغ محدد (مثل ١٠٠ دولار). فإذا كانت العوائد من إصدار خيار الشراء هي بقيمة ٩,٠٠٠ دولار، تجري المنشأة القيود التالية في دفتر اليومية:*

نقد	٩,٠٠٠	
حقوق الملكية		٩,٠٠٠

- *خيار شراء مُشترى يعطي المنشأة الحق في إعادة شراء عدد محدد من أدوات حقوق الملكية الصادرة الخاصة بها (مثل ١,٠٠٠ سهم) مقابل مبلغ محدد (مثل ١٠٠ دولار). فإذا كان سعر شراء خيار الشراء هو بقيمة ٩٠٠٠ دولار، تجري المنشأة القيود التالية في دفتر اليومية:*

حقوق الملكية	٩,٠٠٠	
نقد		٩,٠٠٠

- *عقد آجل لبيع عدد محدد من أدوات حقوق الملكية (مثل ١,٠٠٠ سهم) الخاصة بالمنشأة إلى منشأة أخرى مقابل سعر ممارسة ثابت بتاريخ مستقبلي (مثل ١٠٠ دولار). فإذا تم إبرام العقد الآجل بقيمة عادلة تساوي صفر، فلا داعي لتسجيل أي قيد في دفتر اليومية إلى أن يتم تسوية العاملة.*

٤/٣/٣ لكن إذا كان هناك أي قابلية للتغير في مبلغ النقد أو أدوات حقوق الملكية الذاتية التي سيتم استلامها أو تقديمها بموجب مثل ذلك العقد (مثلا على أساس سعر السهم أو سعر الذهب أو متغير آخر ما)، يكون العقد هو أصل مالي أو إلتزام مالي، حسبما يكون قابلا للتطبيق.

مثـال

فيما يلي أمثلة على الأدوات التي يتم تصنيفها كالتزامات مالية:

- *العقد الذي يتطلب من المنشأة تقديم أدوات حقوق ملكية خاصة بها بقيمة ١٠٠,٠٠٠ دولار بتاريخ مستقبلي*
- *العقد الذي يتطلب من المنشأة تقديم أدوات حقوق ملكية خاصة بها بقيمة ١٠٠ أونصة من الذهب بتاريخ مستقبلي*
- *العقد الذي يتطلب من المنشأة تقديم عدد محدد من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ من النقد يتم حسابه ليعادل ١٠٠ أونصة من الذهب بتاريخ مستقبلي*

٥/٣/٣ إذا اقتضت الأداة المالية من الجهة المصدرة أن تقوم بإعادة شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل النقد أو أصول مالية أخرى، يكون هنالك إلتزام مالي للقيمة الحالية لسعر إعادة الشراء (مبلغ الاسترداد). يتم الإعتراف بالإلتزام عن طريق إعادة تصنيف مبلغ الإلتزام من حقوق الملكية. ويتم لاحقا محاسبة الإلتزام بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. فإذا تم تصنيفه كإلتزام مالي يتم قياسه بالتكلفة المطفأة، يتم إطفاء الفرق بين سعر إعادة الشراء والقيمة الحالية لسعر إعادة الشراء للأرباح أو الخسائر كتعديل لمصروف الفائدة بإستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلية.

مثـال

في ١ يناير ٢٠X٧، تدخل المنشأة "أ" في عقد آجل يتطلب منها إعادة شراء ١,٠٠٠ سهم بمبلغ ٦٠,٠٠٠ دولار بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠X٧. ولا يتم دفع أو استلام أي عوض نقدي في بداية العقد. ويبلغ سعر الفائدة السوقية ١٠٪، حيث تكون القيمة الحالية للدفعة بمبلغ ٥٤,٥٤٥ دولار (= ٦٠,٠٠٠ ÷ [١ + ١٠٪]). لذلك تجري المنشأة القيود التالية في دفتر اليومية عند الإعتراف الأولي للإعتراف بإلتزاماتها مقابل سعر إعادة الشراء:

	مدين	دائن
حقوق الملكية	*٥٤,٥٤٥*	
الإلتزام		*٥٤,٥٤٥*

وفي ٣١ ديسمبر ٢٠X٧، تقوم المنشأة بتسجيل القيد الآتي للاعتراف بالإطفاء وفقا لطريقة سعر الفائدة الفعلية:

	مدين	دائن
مصروف الفائدة	*٦,٥٦٥*	
الإلتزام		*٦,٥٦٥*

وأخيرا تقوم المنشأة بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠X٧ بتسوية العقد الآجل وتسجيل القيد التالي:

	مدين	دائن
الإلتزام	*٦٠,٠٠٠*	
النقد		*٦٠,٠٠٠*

٦/٣/٣ إذا أعطت الأداة المالية المشتقة أحد الأطراف الخيار حول كيفية تسويتها، تُعتبر أصل مالي أو إلتزام مالي ما لم ينتج عن جميع بدائل التسوية ما يجعلها تعتبر كأداة حقوق ملكية.

مثـال

إن أحد الأمثلة على العقد الذي يتم تصنيفه كإلتزام مالي لأنه ينص على خيار التسوية هو خيار الشراء المكتوب على أدوات حقوق الملكية الذاتية الذي تقرر المنشأة تسويته إما من خلال:

(أ) إصدار عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الذاتية مقابل مبلغ محدد من النقد، أو

(ب) بصافي النقد بمبلغ يساوي الفرق بين ١) قيمة عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الذاتية و٢) المبلغ الثابت.

ويتم محاسبة ذلك الإلتزام المالي كمشتقة بالقيمة العادلة.

ولو لم يتضمن العقد بديل تسوية صافية [(ب)أعلاه]، لكان من الممكن تصنيفه كأداة حقوق ملكية لأنه لم يكن قد احتوى على أي قابلية للتغير في مبلغ النقد أو عدد أدوات حقوق الملكية التي كان من الممكن أن يتم تبادلها.

٤/٣ أسهم الخزينة

١/٤/٣ أسهم الخزينة هي عبارة عن أسهم ليست متداولة في الوقت الحالي. فعندما تقوم المنشأة بإعادة شراء أسهم متداولة أو أداة حقوق ملكية أخرى، يتم اقتطاع العوض النقدي المدفوع من حقوق الملكية. ولا يتم الإعتراف بأية أرباح أو خسائر في حسابات الربح أو الخسارة حتى لو كان سعر إعادة الشراء يختلف عن المبلغ الذي تم به أصلا إصدار أداة حقوق الملكية. وبصورة مماثلة، إذا قامت المنشأة لاحقاً بإعادة بيع أسهم الخزينة، لا يتم الإعتراف بأية أرباح أو خسائر في حسابات الربح أو الخسارة حتى لو كانت العوائد في وقت إعادة الإصدار تختلف عن العوض النقدي المدفوع عندما تم إعادة شراء أسهم الخزينة سابقا. ويتم الإفصاح عن مبلغ أسهم الخزينة بشكل منفصل إما في الملاحظات أو في الميزانية العمومية.

مثال

في ١٥ يناير ٢٠X٥، تصدر المنشأة "أ" ١٠٠ سهم بسعر ٥٠ دولار لكل سهم، ما ينجم عن ذلك عوائد إجمالية بمبلغ ٥,٠٠٠ دولار. وتسجل المنشأة القيود التالية في دفتر اليومية:

النقد	*٥,٠٠٠ دولار*	
حقوق الملكية		*٥,٠٠٠ دولار*

وفي ١٥ أغسطس ٢٠X٥، تعيد المنشأة "أ" شراء ٢٠ سهم بسعر ١٠٠ دولار لكل سهم، ما ينتج عنه سعر إجمالي مدفوع بقيمة ٢,٠٠٠ دولار. وتسجل المنشأة القيود التالية في دفتر اليومية:

حقوق الملكية	*٢,٠٠٠ دولار*	
النقد		*٢,٠٠٠ دولار*

في ١٥ ديسمبر ٢٠X٥، تعيد المنشأة "أ" إصدار ١٥ سهم من أصل ٢٠ سهم أعادت شرائها في ١٥ أغسطس ٢٠X٥، بسعر ٢٠٠ دولار لكل سهم، ما ينتج عن ذلك عوائد إجمالية بمبلغ ٣,٠٠٠ دولار. وتسجل المنشأة القيود التالية في دفتر اليومية:

النقد	*٣,٠٠٠ دولار*	
حقوق الملكية		*٣,٠٠٠ دولار*

حالة دراسية ٤

توضح هذه الحالة الأثر على حقوق الملكية الخاصة بمعاملات أسهم الخزينة.

الحقائق

- في بداية عام ٢٠X٤، تبلغ حقوق الملكية ما قيمته ٥٣٤,٠٠٠ دولار.
- تحدث هذه المعاملات خلال عام ٢٠X٤:
  - ١٥ فبراير: يتم دفع توزيعات أرباح بقيمة ١٠,٠٠٠ دولار.
  - ١٤ مارس: يتم بيع ١٠,٠٠٠ سهم بسعر ١٤ دولار لكل سهم.
  - ٦ يونيو: يتم إعادة شراء ٢٠٠٠ سهم بسعر ١٦ دولار لكل سهم.
  - ٨ أكتوبر: يتم إعادة بيع ٢٠٠٠ سهم تم إعادة شرائها مسبقا بسعر ١٨ دولار لكل سهم.
- تبلغ الأرباح أو الخسائر لعام ٢٠X٤ ما قيمته ١٠٣,٠٠٠ دولار.
- لم تؤثر أي معاملات أخرى على مبلغ حقوق الملكية خلال السنة.

المطلوب

وضح أثر هذه المعاملات على مبلغ حقوق الملكية وحدد مبلغ حقوق الملكية المتداولة في نهاية السنة.

الحل

التاريخ		حقوق الملكية
١ يناير ٢٠X٤	حقوق الملكية: الرصيد الإفتتاحي	٥٣٤,٠٠٠ دولار
١٥ فبراير ٢٠X٤	توزيعات الأرباح المدفوعة	١٠,٠٠٠ −
١٤ مارس ٢٠X٤	إصدار حقوق الملكية	١٤٠,٠٠٠+
٦ يونيو ٢٠X٤	إعادة شراء حقوق الملكية	٣٢,٠٠٠−
٨ أكتوبر ٢٠X٤	إصدار حقوق الملكية	٣٦,٠٠٠+
٣١ ديسمبر ٢٠X٤	الأرباح أو الخسائر	١٠٣,٠٠٠+
٣١ ديسمبر ٢٠X٤	حقوق الملكية: رصيد الإقفال	٧٧١,٠٠٠ دولار

٤. عرض الفائدة وتوزيعات الأرباح والخسائر والأرباح

إن تصنيف الأداة المالية الصادرة إما كالتزام مالي أو أداة حقوق ملكية يحدد ما إذا يتم الإعتراف بالفائدة وتوزيعات الأرباح والخسائر والأرباح المتعلقة بتلك الأداة في حسابات الأرباح أو الخسائر أو أنه يتم الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية.

- إن توزيعات الأرباح على حاملي الأسهم المتداولة المصنفة كحقوق ملكية يتم تحميلها بالمدين من قبل المنشأة مباشرة على حساب حقوق الملكية.
- يتم الإعتراف بتوزيعات الأرباح على حاملي الأسهم المتداولة المصنفة كالتزامات مالية بنفس الطريقة التي يتم بها الإعتراف بمصروف الفائدة على السندات.

- يتم الإعتراف بالأرباح والخسائر المرتبطة باسترداد الإلتزامات المالية في حسابات الأرباح أو الخسائر.
- يتم الإعتراف بعمليات استرداد وإعادة تمويل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة كتغيرات في حقوق الملكية.
- لا يتم الإعتراف بالتغيرات الحاصلة في القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية في البيانات المالية.
- لا يتم عموما قيد التكاليف المتكبدة في إصدار أو شراء أدوات حقوق الملكية الذاتية كمصاريف بل يتم محاسبتها كاقتطاع من حقوق الملكية. وتتضمن هذه التكاليف الرسوم التنظيمية والقانونية والإستشارية وتكاليف المعاملات الأخرى التي يمكن نسبها مباشرة إلى معاملات حقوق الملكية والتكاليف التي كان من الممكن تجنبها بطريقة أخرى.

١/٤ معادلة الأصل المالي والإلتزام المالي

١/١/٤ من غير المناسب عموما أن يتم تسجيل الأصول والإلتزامات المالية بالصافي وعرض المبلغ الصافي فقط في الميزانية العمومية.

مثال

تمتلك المنشأة "أ" مبلغ ١٢٠,٠٠٠ دولار من أصل مالي محتفظ به بغرض المتاجرة ومبلغ ٣٠,٠٠٠ دولار من إلتزامات مالية محتفظ بها بغرض المتاجرة. ومن غير المناسب للمنشأة "أ" أن تقوم بعرض القيمة الصافية فقط لمبلغ ٩٠,٠٠٠ دولار كأصل مالي. بل ينبغي عليها بدلا من ذلك أن تعرض أصل مالي بمبلغ ١٢٠,٠٠٠ دولار والتزام مالي بمبلغ ٣٠,٠٠٠ دولار.

٢/١/٤ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢ معادلة الأصل المالي والإلتزام المالي بالمبلغ الصافي المعروض كأصل أو إلتزام في الميزانية العمومية عندما، وفقط عندما، يتم تلبية الشرطين التاليين:

(١) *حق التقاص.* حيث تمتلك المنشأة حالياً حق قابل للتطبيق قانونياً لمقاصة المبالغ المعترف بها. وهذا يعني بأن لدى المنشأة حق قانوني غير مشروط، يدعمه عقد ما أو خلاف ذلك، لتسوية أو إلغاء بطريقة أخرى كامل أو جزء من المبلغ المستحق لطرف آخر عن طريق تطبيق المبلغ المستحق من ذلك الطرف الآخر.

(٢) *نية التسوية بالصافي أو في الوقت نفسه.* تنوي المنشأة أن تقوم بالتسوية على أساس الصافي أو أن تعترف بالأصل وتقوم بتسوية الإلتزام في الوقت نفسه.

٣/١/٤ يعكس هذان الشرطان وجهة النظر التي تفيد بأنه عندما يحق للمنشأة قبض أو دفع مبلغ واحد وتنوي القيام بذلك، يكون لديها بالواقع أصل مالي أو إلتزام مالي واحد فقط. وعندما يتم استيفاء كلا الشرطين، يعكس العرض على أساس الصافي على نحو أكثر ملاءمة التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للمنشأة من تسوية الأصل والإلتزام. وعندما لا يتم استيفاء أي من الشرطين أو كلاهما، فإنه يتم عرض كل من الأصول المالية والإلتزامات المالية بصورة منفصلة. وفي تلك الحالات، يعكس العرض المنفصل بصورة أفضل التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للمنشأة والمخاطر المرتبطة بها.

حالة دراسية ٥

توضح هذه الحالة تطبيق شروط معادلة الأصول المالية والإلتزامات المالية.

الحقائق

لدى المنشأة "أ" حق قانوني بعمل تقاص التدفقات النقدية المستحقة للمنشأة "ب" (أي الذمم الدائنة للمنشأة "أ") مقابل مبالغ مستحقة من المنشأة "ب" (أي الذمم المدينة للمنشأة "أ"). وتمتلك المنشأة "أ" هذه الذمم الدائنة إلى المنشأة "ب": ١,٠٠٠,٠٠٠ دولار في ٣١ مارس و ٣,٠٠٠,٠٠٠ دولار في ٣٠ يونيو و ٢,٥٠٠,٠٠ في ٣١ أكتوبر. كما تمتلك المنشأة "أ" هذه الذمم المدينة من المنشأة "ب": ٥٠٠,٠٠٠ دولار في ١٥ يناير و ٤,٠٠٠,٠٠٠ في ٣٠ يونيو و ١,٠٠٠,٠٠٠ في ١٥ ديسمبر.

المطلوب

وضح إلى أي حد تستطيع المنشأة "أ" عمل تقاص بين الذمم المدينة والدائنة المذكورة أعلاه في ميزانيتها العمومية، على فرض أن المنشأة تنوي تسوية المبالغ المعادلة على أساس الصافي أو في الوقت نفسه في كل تاريخ للتسوية.

الحل

بإمكان المنشأة "أ" عمل تقاص بين مبلغ الثلاثة ملايين دولار الذي سيتم قبضه ودفعه في ٣٠ يونيو لأنه لديها حق قانوني ونية لتسوية ذلك المبلغ على أساس الصافي أو في الوقت نفسه. وليس بإمكانها معادلة الدفعات في ١٥ يناير و ٣١ مارس و ٣١ أكتوبر و ١٥ ديسمبر أو معادلة الدفعة المتبقية بقيمة ١,٠٠٠,٠٠٠ دولار في ٣٠ يونيو. وعليه،

وبتجاهل القيمة الزمنية للأموال، يتعين على المنشأة "أ" أن تعرض أصولاً بمبلغ ٢,٥٠٠,٠٠٠ دولار وإلتزامات بمبلغ ٣,٥٠٠,٠٠٠ دولار.

٥. الإفصاح

١/٠/٥ إلى أن يصبح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ نافذ المفعول في العام ٢٠٠٧، يستمر تطبيق متطلبات الإفصاح للأدوات المالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٢. وتهدف متطلبات الإفصاح هذه إلى تعزيز فهم أهمية الأدوات المالية بالنسبة لمركز المنشأة المالي وأدائها وتدفقاتها النقدية والمساعدة في تقييم مبالغ وتوقيت وتأكيد التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بتلك الأدوات.

٢/٠/٥ لا يحدد معيار المحاسبة الدولي ٣٢ صيغة المعلومات المطلوب الإفصاح عنها أو موقعها ضمن البيانات المالية. ويكون للمنشأة الإختيار إما في عرض المعلومات في متن البيانات المالية أو في الملاحظات. وقد تشمل الإفصاحات خليط من البيانات الكمية والنّصيّة. ويعتبر تحديد المستوى المناسب من التفاصيل في الإفصاحات حول الأداة المالية مسألة اجتهاد تأخذ في الإعتبار أهمية تلك الأدوات.

٣/٠/٥ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ من المنشأة أن تقوم بتقديم الإفصاحات المتعلقة بأدواتها المالية في المجالات التالية:

- سياسات إدارة المخاطر ونشاطات التحوط
- الأحكام والشروط والسياسات المحاسبية
- مخاطرة سعر الفائدة
- مخاطرة الإئتمان
- القيمة العادلة

١/٥ سياسات إدارة المخاطر ونشاطات التحوط

١/١/٥ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ من المنشأة الإفصاح عن وصف أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية الخاصة بها، بما في ذلك سياسة التحوط لكل نوع رئيسي من معاملات التنبؤ التي يتم فيها إستخدام محاسبة التحوط. ويتضمن هذا الإفصاح سياسات حول مسائل معينة مثل التحوط من التعرض للمخاطر وتفادي التركيزات المفرطة من المخاطر ومتطلبات الضمان الإضافي للتخفيف من مخاطر الإئتمان. وتتلخص منفعة هذه المعلومات في كونها مستقلة عن الأدوات المالية المحددة المحتفظ بها أو المتداولة في وقت محدد.

٢/١/٥ وعلاوة على ذلك، ينبغي أن تفصح المنشأة عن هذه البنود بصورة منفصلة لتحوطات القيمة العادلة وتحوطات التدفق النقدي وتحوطات صافي الإستثمار في عملية أجنبية:

(أ) وصف التحوط

(ب) وصف الأدوات المالية المحددة كأدوات تحوط وقيمها العادلة في تاريخ الميزانية العمومية

(ج) طبيعة المخاطر التي يتم التحوط لها

(د) فيما يخص تحوطات التدفق النقدي، الفترات التي يُتوقع فيها أن تحدث التدفقات النقدية، ومتى يُتوقع دخولها في تحديد الأرباح أو الخسائر، ووصف أي معاملة تنبؤ سبق وأن تم فيها إستخدام محاسبة التحوط لكن لا يُتوقع حدوثها بعد الآن

٣/١/٥ عندما يتم الإعتراف بالأرباح أو الخسائر من أداة تحوط معينة في تحوط التدفق النقدي مباشرة في حقوق الملكية، من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية، ينبغي أن تفصح المنشأة عما يلي:

(أ) المبلغ الذي تم الإعتراف به كذلك في حقوق الملكية خلال الفترة

(ب) المبلغ الذي تم إلغائه من حقوق الملكية وتم شمله في أرباح أو خسائر الفترة

(ج) المبلغ الذي تم إلغائه من حقوق الملكية خلال الفترة وتم شمله في القياس الأولي لتكلفة الشراء أو مبلغ مسجل آخر لأصل أو إلتزام غير مالي في معاملة تنبؤ محتملة جدا محوط لها

٢/٥ الأحكام والشروط والسياسات المحاسبية

يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ من المنشأة الإفصاح عن التالي لكل فئة من الأصول المالية والإلتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية:

(أ) معلومات حول نطاق وطبيعة الأدوات المالية، بما في ذلك الأحكام والشروط الهامة التي قد تؤثر على مبلغ وتوقيت وتأكيد التدفقات النقدية المستقبلية

(ب) السياسات والطرق المحاسبية التي يتم تبنيها، بما في ذلك معايير الإعتراف وأساس القياس المطبق

مثـال

تتضمن الأحكام والشروط التي قد يكون من المناسب الإفصاح عنها (لأداة واحدة أو فئة أو مجموعة من الأدوات المالية) ما يلي:

(أ) المبلغ الأصلي، أو المعلن، أو الإسمي، أو مبلغ مشابه آخر
(ب) تاريخ الإستحقاق أو الإنتهاء أو التنفيذ
(ج) خيارات التسوية المبكرة الضمنية
(د) خيارات التحويل الضمنية
(هـ) مبلغ وتوقيت المقبوضات أو المدفوعات النقدية المستقبلية المجدولة للمبلغ الأصلي للأداة
(و) سعر أو مبلغ الفائدة المعلن أو توزيعات الأرباح أو أي عائد دوري آخر على المبلغ الأصلي وتوقيت المدفوعات
(ز) الضمانات الإضافية المحتفظ بها في حال الأصل المالي أو المتعهد بها في حال الإلتزام المالي
(ح) العملة التي تُطلب بها المقبوضات أو المدفوعات

٣/٥ مخاطرة سعر الفائدة

١/٣/٥ بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٢، تشمل مخاطرة سعر الفائدة العنصريين التاليين:

(١) مخاطرة أن تتقلب قيمة الأداة المالية بسبب التغيرات في أسعار الفائدة السوقية (مخاطرة سعر الفائدة للقيمة العادلة). وتوجد مخاطرة سعر الفائدة تلك في الأصول المالية والإلتزامات المالية ذات سعر الفائدة الثابت.

(٢) مخاطرة أن تتقلب التدفقات النقدية المستقبلية للأداة المالية بسبب التغيرات في أسعار الفائدة (مخاطرة سعر الفائدة للتدفقات النقدية). وتوجد مخاطرة سعر الفائدة تلك في الأصول المالية والإلتزامات المالية ذات سعر الفائدة العائم.

٢/٣/٥ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ من المنشأة الإفصاح، لكل فئة من الأصول المالية والإلتزامات المالية، عن معلومات حول تعرضها لمخاطر سعر الفائدة، بما في ذلك:

(أ) تواريخ إعادة التسعير التعاقدي أو الاستحقاق، أيهما أقرب.
(ب) أسعار الفائدة الفعلية، حيثما كان قابلا للتطبيق.

٣/٣/٥ تشير المعلومات حول تواريخ الإستحقاق (أو تواريخ إعادة التسعير عندما تكون أقرب) إلى طول الفترة الزمنية التي تكون فيها أسعار الفائدة ثابتة. وتشير المعلومات حول أسعار الفائدة الفعلية إلى المستويات التي تكون عندها ثابتة. ويوفر الإفصاح عن هذه المعلومات لمستخدمي البيانات المالية أساسا لتقييم مخاطر سعر فائدة التي تتعرض لها المنشأة.

٤/٣/٥ تحدد طبيعة أعمال المنشأة ونطاق أنشطتها في الأدوات المالية ما إذا يتم عرض المعلومات حول مخاطر سعر الفائدة بشكل سردي أو في جداول أو بإستخدام كلاهما. وعادة ما يشار إلى جدول تصنيفات الأصول والإلتزامات حسب تواريخ إعادة تسعير الفائدة أو تواريخ الإستحقاق، أيهما أقرب، بتحليل فجوة الفائدة.

مثـال

يمكن عرض المبالغ المسجلة للأدوات المالية التي تكون عرضة لمخاطر سعر الفائدة على شكل جداول، مصنفة حسب تلك التي تنص عقودها على استحقاقها أو إعادة تسعيرها في الفترات التالية بعد تاريخ الميزانية العمومية:

(أ) خلال سنة واحدة أو أقل
(ب) خلال أكثر من سنة وأقل من سنتين
(ج) خلال أكثر من سنتين وأقل من ثلاث سنوات
(د) خلال أكثر من ثلاث سنوات وأقل من أربع سنوات
(هـ) خلال أكثر من أربع سنوات وأقل من خمس سنوات
(و) خلال أكثر من خمس سنوات

٤/٥ مخاطرة الإئتمان

١/٤/٥ يعرّف معيار المحاسبة الدولي ٣٢ مخاطرة الإئتمان على أنها مخاطرة إخفاق أحد أطراف الأداة المالية في تأدية إلتزام معين ما يجعل الطرف الآخر يتكبد خسارة مالية.

٢/٤/٥ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ من المنشأة الإفصاح، لكل فئة من الأصول المالية والتعرضات الأخرى لمخاطرة الإئتمان، عن معلومات حول تعرضها لمخاطر الإئتمان، بما في ذلك:

(أ) المبلغ الذي يمثل بأفضل شكل الحد الأعلى لتعرضها لمخاطر الإئتمان في تاريخ الميزانية العمومية، دون الأخذ بالحسبان القيمة العادلة لأي ضمان إضافي، في حال أخفقت الأطراف الأخرى في تأدية إلتزاماتها التعاقدية بموجب الأدوات المالية

(ب) التركيزات الهامة لمخاطر الإئتمان

٣/٤/٥ إن الهدف من هذه المعلومات هو السماح لمستخدمي البيانات المالية بتقييم الحد الذي يمكن أن يؤدي فيه إخفاق الأطراف المقابلة في تأدية إلتزاماتهم إلى تخفيض مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية الواردة من الأصول المالية المعترف بها في تاريخ الميزانية العمومية أو يتطلب تدفق نقدي صادر من تعرضات أخرى لمخاطر الإئتمان (على سبيل المثال، مشتقة ائتمان أو كفالة صادرة بإلتزامات طرف ثالث).

٤/٤/٥ قد تنشأ تركيزات مخاطر الإئتمان من التعرض إلى مدين واحد أو مجموعة من المدينين الذين لديهم خصائص مشابهة بحيث يُتوقع أن تتأثر قدرتهم على تأدية إلتزاماتهم بشكل مماثل بالتغيرات في الأوضاع الاقتصادية أو الأوضاع الأخرى.

٥/٥ القيمة العادلة

١/٥/٥ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ من المنشأة الإفصاح، لكل فئة من الأصول والإلتزامات المالية، عن القيمة العادلة لتلك الفئة من الأصول والتزامات. ينبغي أن يتم الإفصاح عن القيمة العادلة بطريقة تسمح بمقارنة المعلومات مع المبلغ المسجل المقابل في الميزانية العمومية.

٢/٥/٥ تُطلب معلومات القيمة العادلة حتى لو لم يتم قياس الأداة المالية بالقيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وكاستثناء، إذا تم قياس الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية غير المسعرة أو المشتقات المرتبطة بأدوات حقوق الملكية تلك بسعر التكلفة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لأنه لا يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية، فإنه ينبغي الإفصاح عن تلك الحقيقة إلى جانب وصف للأدوات المالية ومبالغها المسجلة وتفسير السبب وراء عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بموثوقية، وإذا أمكن، نطاق التقديرات التي من المحتمل جدا أن توجد ضمنها القيمة العادلة. إلا أن الإفصاح عن القيمة العادلة غير مطلوب لتلك الأدوات.

٣/٥/٥ لإتمام المعلومات المقدمة حول القيمة العادلة، ينبغي على المنشأة الإفصاح عما يلي:

(أ) الأساليب والإفتراضات الهامة المطبقة في تحديد القيم العادلة

(ب) ما إذا كان يتم تحديد القيم العادلة مباشرة — كاملة أو مجزأة – من خلال الرجوع إلى عروض الأسعار المنشورة في سوق نشط أو ما إذا يتم تقديرها بإستخدام أسلوب تقييم معين

(ج) ما إذا كانت بياناتها المالية تشمل أدوات مالية مقاسة بالقيم العادلة المحددة كاملة أو مجزأة بإستخدام أسلوب تقييم يعتمد على الإفتراضات غير المدعومة بأسعار أو معدلات السوق الملحوظة، بما في ذلك معلومات حول الحساسية تجاه الإفتراضات

(د) المبلغ الإجمالي للتغير في القيمة العادلة المقدرة بإستخدام أسلوب تقييم معين والذي تم الإعتراف به في الأرباح أو الخسائر خلال الفترة

٦/٥ إفصاحات أخرى

بعيداً عن المجالات السابقة، يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٢ أيضاً من المنشأة تقديم الإفصاحات التالية حول الأدوات المالية الخاصة بها:

(أ) عمليات نقل الأصول المالية غير المؤهلة لإلغاء الإعتراف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩

(ب) الأصول المالية المرهونة كضمان

(ج) الضمانة الإضافية المستلمة التي يمكن أن تبيعها المنشأة أو تقوم بإعادة رهنها

(د) الأدوات المركبة بخصائص متعددة للمشتقة ضمنية

(هـ) الأصول والإلتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة

(و) الأصول والإلتزامات المالية المحددة كما بالقيمة العادلة مع التغيرات في القيمة العادلة المعترف بها في الأرباح أو الخسائر

(ز) الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر

(ح) إعادة تصنيف الأصول المالية من فئة تم قياسها بالقيمة العادلة

(ط) البنود المادية للدخل والمصاريف والأرباح والخسائر الناتجة عن الأصول والإلتزامات المالية (بما في ذلك إجمالي دخل الفائدة وإجمالي مصروف الفائدة للأصول والإلتزامات المالية التي ليست بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، والأصول المالية المتوفرة برسم البيع، ومبلغ أي أرباح أو خسائر معترف به مباشرة في حقوق الملكية خلال الفترة، والمبلغ الذي تم إزالته من حقوق الملكية والاعتراف به في أرباح أو خسائر الفترة، ومبلغ دخل الفائدة المستحق على الأصل المالي التي انخفضت قيمته)

(ي) طبيعة ومبلغ أي خسائر لإنخفاض القيمة يتم الإعتراف بها في الأرباح أو الخسائر

(ك) انتهاك اتفاقيات القروض مستحقة الدفع خلال الفترة

أسئلة اختيار متعدد

١. هل هناك أية ظروف تتم فيها محاسبة العقد الذي لا يعتبر أداة مالية على أنه أداة مالية بموجب معياري المحاسبة الدوليين ٣٢ و ٣٩؟
(أ) لا، حيث يتم محاسبة الأدوات المالية فقط على أنها أدوات مالية.
(ب) نعم، فالذهب والفضة والمعادن الثمينة الأخرى القابلة للتحويل بسهولة إلى نقد تتم محاسبتها كأدوات مالية.
(ج) نعم، فعموماً ما يتم محاسبة عقد الشراء أو التسليم المستقبلي لسلعة ما أو بند غير مالي آخر (كالذهب أو الكهرباء أو الغاز) على أنه أداة مالية إذا كان من الممكن تسوية العقد بالصافي.
(د) نعم، يمكن أن تحدد المنشأة أي أصل غير مالي يمكن تحويله بسهولة إلى نقد على أنه أداة مالية.

الإجابة: (ج)

٢. أي من البنود التالية لا يعد أصلا ماليا؟
(أ) النقد.
(ب) أداة حق ملكية لمنشأة أخرى.
(ج) العقد الذي يمكن تسويته أو ستتم تسويته بأدوات حقوق الملكية للمنشأة وغير مصنف كأداة حق ملكية للمنشأة.
(د) المصاريف المدفوعة مقدما.

الإجابة: (د)

٣. أي من الإلتزامات التالية هو إلتزام مالي؟
(أ) الإيراد المؤجل.
(ب) إلتزام ضمان.
(ج) إلتزام تعاقدي نافع.
(د) إلتزام تعاقدي بتسليم الأسهم الذاتية التي تساوي مبلغا ثابتا من النقد.

الإجابة: (د)

٤. أي من العبارات التالية تصف بالشكل الأفضل مبدأ تصنيف الأداة المالية الصادرة إما كأداة حق ملكية أو كإلتزام مالي؟
(أ) يتم تصنيف الأدوات الصادرة كإلتزامات أو حقوق ملكية وفقا لجوهر الترتيب التعاقدي وتعريف الإلتزام المالي والأصل المالي وأداة حق الملكية.
(ب) يتم تصنيف الأدوات الصادرة كإلتزامات أو حقوق ملكية وفقا للشكل القانوني للترتيب التعاقدي وتعريف الإلتزام المالي وأداة حق الملكية.
(ج) يتم تصنيف الأدوات الصادرة كإلتزامات أو حقوق ملكية وفقا لتحديد الإدارة للترتيب التعاقدي.
(د) يتم تصنيف الأدوات الصادرة كإلتزامات أو حقوق ملكية وفقا لمخاطر ومكافئات الترتيب التعاقدي.

الإجابة: (أ)

٥. أي من الأدوات التالية لا يتم تصنيفها كإلتزام مالي؟
(أ) الأسهم الممتازة التي يتم استردادها من قبل الجهة المصدرة مقابل نقد بتاريخ مستقبلي (أي أن المنشأة تمتلك أسهم متداولة ستعيد شرائها في تاريخ مستقبلي).
(ب) عقد لتسليم أسهم عادية للمنشأة بقيمة ١٠٠,٠٠٠ دولار بتاريخ مستقبلي (أي المنشأة ستصدر عدد متغير من الأسهم مقابل نقد في تاريخ مستقبلي).
(ج) خيار شراء مكتوب يمنح حامله حق شراء عدد محدد من الأسهم العادية للمنشأة مقابل سعر محدد (أي أن المنشأة تصدر عدد محدد من الأسهم مقابل النقد، إذا تم ممارسة الخيار من قبل حامله بتاريخ مستقبلي).
(د) أداة دين مستمرة صادرة (أي أداة دين تُدفع فيها الفائدة إلى الأبد ولكن لا يتم تسديد المبلغ الأصلي).

الإجابة: (ج)

٦. ما هو مبدأ المحاسبة للأداة المركبة (على سبيل المثال، أداة دين صادرة قابلة للتحويل)؟
(أ) أن تصنف الجهة المصدرة الأداة المركبة إما كإلتزام أو حق ملكية على أساس تقييم للخصائص السائدة للترتيب التعاقدي.
(ب) أن تصنف الجهة المصدرة عنصري الإلتزام وحق الملكية للأداة المركبة بشكل منفصل كإلتزامات مالية أو أصول مالية أو أدوات حقوق ملكية.
(ج) أن تصنف الجهة المصدرة الأداة المركبة كإلتزام بمجمله، إلى أن يتم تحويلها إلى حق ملكية، ما لم يكن عنصر حق الملكية قابل للفصل ويمكن نقله بصورة منفصلة، وفي هذه الحالة ينبغي عرض عنصري الإلتزام وحق الملكية بصورة منفصلة.
(د) أن تصنف الجهة المصدرة الأداة المركبة كإلتزام بمجمله، إلى أن يتم تحويلها إلى حق ملكية.

الإجابة: (ب)

٧. كيف يتم توزيع العوائد من إصدار الأداة المركبة بين عنصري الإلتزام وحق الملكية؟
(أ) أولاً، يقاس عنصر الإلتزام بالقيمة العادلة، ومن ثم يتم توزيع بقية العوائد على عنصر حقوق الملكية (بإستخدام طريقة مع – و–بدون).
(ب) أولاً، يقاس عنصر حق الملكية بالقيمة العادلة، ومن ثم يتم توزيع بقية العوائد على عنصر الإلتزام (بإستخدام طريقة مع–و–بدون).
(ج) أولاً، تُقدّر القيم العادلة لكلا عنصري الإلتزام وحق الملكية، ومن ثم يتم توزيع العوائد على عنصري الإلتزام وحق الملكية على أساس العلاقة بين القيم العادلة المقدرة (بإستخدام طريقة القيمة العادلة النسبية).
(د) يقاس عنصر حق الملكية بقيمته الجوهرية. ويقاس عنصر الإلتزام بالمبلغ الإسمي مطروحاً منه القيمة الجوهرية لعنصر حق الملكية.

الإجابة: (أ)

٨. كيف يتم محاسبة معاملات أسهم الخزينة؟
(أ) عند إعادة شراء أسهم الخزينة، يتم الإعتراف بالأرباح أو الخسائر بما يعادل الفرق بين المبلغ الذي أصدرت فيه الأسهم وسعر إعادة شراء الأسهم.
(ب) عند إعادة إصدار أسهم الخزينة، يتم الإعتراف بالأرباح أو الخسائر بما يعادل الفرق بين سعر إعادة الشراء السابق وسعر إعادة الإصدار.
(ج) عند إعادة شراء أو إعادة إصدار الأسهم التي تم إعادة شرائها سابقاً، لا يتم الإعتراف بالأرباح أو الخسائر.
(د) يتم محاسبة أسهم الخزينة على أنها أصول مالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

الإجابة: (ج)

٩. ما هي شروط معادلة الأصول والإلتزامات المالية (العرض على أساس الصافي) ؟
(أ) الحق القانوني في التقاص.
(ب) الحق القانوني في التقاص ونية التسوية على أساس الصافي أو في الوقت نفسه.
(ج) وجود آلية مقاصة أو آلية سوق أخرى للتسوية على أساس الصافي وتوقع بالتسوية على أساس الصافي.
(د) اتفاقية ترصيد بالصافي وتوقع بالتسوية على أساس الصافي.

الإجابة: (ب)

١٠. لأي من البنود التالية يُطلب الإفصاح عن القيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩؟
(أ) كافة الأدوات المالية.
(ب) كافة الأدوات المالية، باستثناء أدوات حقوق الملكية غير المسعرة التي لا يمكن قياسها بموثوقية بالقيمة العادلة (والمشتقات المرتبطة بها).
(ج) كافة الأصول والإلتزامات المالية، ما عدا الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية غير المسعرة التي لا يمكن قياسها بالقيمة العادلة بموثوقية (والمشتقات المرتبطة بها).
(د) كافة الأصول المالية، باستثناء الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية غير المسعرة التي لا يمكن قياسها بموثوقية بالقيمة العادلة (والمشتقات المرتبطة بها).

الإجابة: (ج)

٢٦ الأدوات المالية: الإعتراف والقياس (معيار المحاسبة الدولي ٣٩)

١. المقدمة

١/١ يتناول معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"* محاسبة الأصول المالية والإلتزامات المالية. وبشكل أكثر تحديدا، يشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ متطلبات لما يلي:

- متى ينبغي الإعتراف أولاً بالأصل أو الإلتزام المالي في الميزانية العمومية
- متى ينبغي إلغاء الإعتراف بالأصل أو الإلتزام المالي (أي إزالته من الميزانية العمومية)
- كيف ينبغي تصنيف الأصل أو الإلتزام المالي في أحد فئات الأصول أو الإلتزامات المالية
- كيف ينبغي قياس الأصل أو الإلتزام المالي، بما في ذلك
  - متى ينبغي قياس الأصل أو الإلتزام المالي بسعر التكلفة أو التكلفة المطفأة أو القيمة العادلة في الميزانية العمومية
  - متى يتم الإعتراف بإنخفاض قيمة الأصل المالي أو مجموعة من الأصول المالية وكيف يتم قياسه
  - قواعد محاسبية خاصة لعلاقات التحوط التي تنطوي على أصل أو إلتزام مالي
- كيف ينبغي الإعتراف بالأرباح أو الخسائر من الأصل أو الإلتزام المالي إما في حسابات الأرباح أو الخسائر أو كعنصر منفصل من حقوق الملكية

٢/١ لا يتطرق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إلى عرض الأدوات المالية الصادرة كإلتزامات أو حقوق ملكية، كما لا يتطرق إلى الإفصاحات التي ينبغي أن تقدمها المنشآت حول الأدوات المالية. ويتناول معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: العرض"* مسائل عرض الأدوات المالية بينما يتناول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ *"الأدوات المالية: الإفصاحات"* مسائل الإفصاح.

٣/١ ينظر العديد من الناس إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أنه أحد أكثر المعايير تعقيداً في التطبيق العملي إن لم يكن الأكثر تعقيداً. وتتضمن المجالات الأكثر تعقيداً تطبيق متطلبات إلغاء الإعتراف للأصول المالية وقياس القيمة العادلة وتعيين وقياس علاقات التحوط.

٢. نطاق التطبيق

ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عموماً على جميع المنشآت لمحاسبة ما يلي:

- الأدوات المالية؛ و
- العقود الأخرى المشمولة تحديداً في نطاق التطبيق.

١/٢ الأدوات المالية

١/١/٢ ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ في محاسبة جميع الأدوات المالية بإستثناء تلك الأدوات المالية المعفاة بشكل محدد. وكما هو موضح في الفصل ٢٥ المتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ٣٢، تُعرف *الأداة المالية* على أنها أي عقد ينتج عنه أصل مالي لمنشأة واحدة وإلتزام مالي أو أداة حق ملكية لمنشأة أخرى. لذلك، تتضمن الأدوات المالية الأصول المالية والإلتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية.

مثـال

تتضمن الأصول المالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩:

- *النقد*
- *الإيداعات في المنشآت الأخرى*
- *الذمم المدينة (مثال: الذمم المدينة التجارية)*
- *منح القروض للمنشآت الأخرى*
- *الإستثمارات في السندات وأدوات الدين الأخرى الصادرة عن منشآت أخرى*
- *الإستثمارات في الأسهم وأدوات حقوق الملكية الأخرى الصادرة عن منشآت أخرى*

تتضمن الإلتزامات المالية ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩
- *إلتزامات الوديعة*
- *الذمم الدائنة (مثال: الذمم الدائنة التجارية)*
- *القروض من منشآت أخرى*
- *السندات وغيرها من أدوات الدين الصادرة من قبل المنشأة*

٢/١/٢ بعيداً عن الأنواع التقليدية السابقة للأدوات المالية، ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أيضاً على أدوات مالية مشتقة أكثر تعقيداً (مثل خيارات الشراء وخيارات البيع في المستقبل والعقود الآجلة والعقود المستقبلية والمبادلات). والمشتقات عبارة عن عقود تسمح للمنشآت بالمضاربة في— أو التحوط من— التغيرات المستقبلية في عوامل السوق بتكلفة متدنية نسبيا أو بدون تكلفة مبدئية.

مثال

تتضمن الأدوات المالية المشتقة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩:
- *خيار شراء مُشترى لشراء أصل مالي بسعر محدد في المستقبل. ويمنح خيار الشراء المنشأة الحق، وليس الإلتزام، في شراء الأصل.*
- *خيار بيع مُشترى لبيع أصل مالي بسعر محدد في المستقبل. ويمنح خيار البيع المنشأة الحق، وليس الإلتزام، في بيع الأصل.*
- *عقد آجل لشراء (أو بيع) أصل مالي بسعر محدد في المستقبل.*
- *مبادلة سعر الفائدة التي تدفع المنشأة بموجبها سعر فائدة عائم وتستلم سعر فائدة ثابت على مبلغ افتراضي محدد.*

٢/٢ عقود أخرى ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩

١/٢/٢ بعيداً عن البنود التي تلبي تعريف الأدوات المالية، ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أيضاً على بعض العقود التي لا تستوفي تعريف الأداة المالية ولكنها تمتلك صفات مشابهة بالأدوات المالية المشتقة. ويوسع هذا من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ليشمل عقود شراء أو بيع بنود غير مالية (مثل الذهب أو الكهرباء أو الغاز) في المستقبل عندما، وفقط عندما، تتسم بالصفتين التاليتين معاً:

(١) أن يخضع العقد لتسوية محتملة *على أساس الصافي*. وعلى وجه التحديد، عندما تتمكن المنشأة من تسوية العقد بصافي النقد أو بأداة مالية أخرى، أو عن طريق تبادل الأدوات المالية بدلاً من تسليم أو استلام البند غير المالي الأساسي، فإن العقد يخضع لتسوية محتملة على أساس الصافي.

(٢) ألا يكون العقد جزءاً من متطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام المتوقعة للمنشأة (أي أن العقد ليس عقد شراء أو بيع "عادي"). وعلى وجه الخصوص، عندما يتم إبرام العقد والإحتفاظ به بهدف تسليم أو استلام البند غير المالي (مثل الذهب أو الكهرباء أو الغاز) وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام المتوقعة للمنشأة، فإن العقد ليس ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

٢/٢/٢ ومن خلال تضمين العقود التي تحقق الصفتين السابقتين في نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يتم محاسبة المشتقات بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ سواء أكانت تحقق تعريف الأداة المالية أم لا.

مثال

إذا أبرمت منشأة ما اليوم (٦/١/١X مثلاً) عقداً لشراء ذهب بسعر محدد (١٠٠ باوند مثلاً) في تاريخ معين في المستقبل (٧/١/١X مثلاً)، يعتبر العقد ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إذا تمكنت المنشأة من تسوية العقد بصافي النقد ولا تتوقع إستخدام الذهب في أنشطتها التجارية. ففي تلك الحالة يكون العقد مشابهاً بشكل كاف للأداة المالية المشتقة التي يكون من المناسب الإعتراف بها وقياسها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩. يشمل هذا الفصل لاحقاً نقاشا لمتطلبات الإعتراف والقياس.

لكن إذا أبرمت المنشأة عقداً لشراء الكهرباء والهدف هو استلام الكهرباء وفقاً لمتطلبات الإستخدام التي تتوقعها المنشأة، فيكون ذلك العقد خارج نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ويتم بدلا من ذلك محاسبة ذلك العقد كعقد تنفيذي ولا يُعترف به عادة إلى أن يؤدي أحد الأطراف إلتزاماته بموجب العقد.

حالة دراسية ١

توضح هذه الحالة تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على بنود غير الأدوات المالية.

تبرم المنشأة "أ" عقداً لشراء ٥ مليون باوند من النحاس بسعر محدد في تاريخ مستقبلي. ويتم تداول النحاس بشكل فعال في سوق بورصة المعادن ويمكن تحويله إلى نقد بسهولة.

المطلوب

ناقش ما إذا يندرج هذا العقد ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

الحل

يمكن أن يندرج هذا العقد ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لأنه عقد شراء أو بيع بند غير مالي (النحاس) ويخضع لتسوية محتملة على أساس الصافي. وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يعتبر العقد خاضعاً لتسوية محتملة على أساس الصافي إذا كان من السهل تحويل البند غير المالي الذي سيتم تسليمه إلى نقد. ويتم تلبية هذا الشرط في هذه الحالة لأنه يتم تداول البند غير المالي في سوق نشط.

لذلك، يعتبر العقد ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ إلا إذا كان "عقد شراء أو بيع عادي". ولا تتوفر معلومات كافية لتحديد ما إذا كان "شراء أو بيع عادي". إذ يعتبر العقد هو عقد شراء أو بيع عادي إذا كانت المنشأة تنوي تسوية العقد عن طريق استلام البند غير المالي دون أن يكون لديها خبرة سابقة فيما يلي:

- التسوية على أساس الصافي؛
- إبرام عقود التقاص؛ أو
- البيع بعد وقت قصير من التسليم لتحقيق ربح من التقلبات قصيرة الأجل في السعر أو هامش أرباح التاجر.

٣/٢ الإستثناءات من النطاق

١/٣/٢ لا ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أدوات حقوق الملكية الصادرة الخاصة بالمنشأة التي يتم تصنيفها في قسم حقوق الملكية من الميزانية العمومية للمنشأة (مثل الأسهم العادية والأسهم الممتازة والضمانات وخيارات الأسهم المصنفة في حقوق الملكية). غير أن الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية الصادرة من قبل منشآت أخرى تعتبر أصولاً مالية وضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ما لم تنطبق استثناءات أخرى من النطاق.

٢/٣/٢ يقدم معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أيضاً استثناءات من النطاق لبعض البنود الأخرى التي تلبي تعريف الأداة المالية، لأنه يتم محاسبتها بموجب معايير محاسبة دولية أخرى أو معايير دولية أخرى لإعداد التقارير المالية. ويشمل الجدول أدناه هذه الإستثناءات من النطاق.

الإستثناء من النطاق	*المعيار المعمول بت*
الذمم المدينة والدائنة لعقود الإيجار	معيار المحاسبة الدولي ١٧ *عقود الإيجار*
خطط منافع الموظفين	معيار المحاسبة الدولي ١٩ *منافع الموظفين*
الحصص في الشركات التابعة	معيار المحاسبة الدولي ٢٧ *البيانات المالية الموحدة والمنفصلة*
الحصص في الشركات الزميلة	معيار المحاسبة الدولي ٢٨ *الإستثمارات في المنشآت الزميلة*
الحصص في المشاريع المشتركة	معيار المحاسبة الدولي٣١ *الحصص في المشاريع المشتركة*
معاملات الدفع على أساس الأسهم	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *الدفع على أساس الأسهم*
العوض الطارئ في اندماج الأعمال	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *اندماج الأعمال*
عقود التأمين	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ *عقود التأمين*

٣. تصنيف الأصول المالية والإلتزامات المالية ضمن فئات

من أجل تحديد المحاسبة المناسبة للأصل المالي أو الإلتزام المالي، يجب أولاً تصنيف الأصل أو الإلتزام في أحد الفئات المحددة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. يوجد أربعة فئات للأصول المالية وفئتان للإلتزامات المالية. ويحدد تصنيف الأصل أو الإلتزام المالي:

- ما إذا كان ينبغي قياس الأصل أو الإلتزام بسعر التكلفة أو التكلفة المطفأة أو القيمة العادلة في الميزانية العمومية
- ما إذا كان ينبغي الإعتراف بالربح أو الخسارة مباشرة في حسابات الأرباح أو الخسائر أو كعنصر منفصل من حقوق الملكية (مع الإعتراف في حسابات الأرباح أو الخسائر في وقت لاحق)

١/٣ الأصول المالية

١/١/٣ يجب أن تصنف المنشأة *أصولها المالية* ضمن أحد هذه الفئات الأربعة:

(١) الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة (FVTPL)
(٢) الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق (HTM)
(٣) القروض والذمم المدينة (L&R)
(٤) الأصول المالية المتوفرة برسم البيع (AFS)

٢/١/٣ تتضمن الفئة الأولى- *الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة*- الأصول المالية التي إما أن (١) تحتفظ بها المنشأة لغايات المتاجرة أو (٢) تختار بطريقة أخرى تصنيفها ضمن هذه الفئة.

٣/١/٣ تُصنف دائماً الأصول المالية المحتفظ بها للمتاجرة كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة. يعتبر الأصل المالي محتفظاً به للمتاجرة في حال امتلكته المنشأة أو تكبدته بشكل رئيسي بهدف بيعه أو إعادة شرائه في وقت قريب أو في حال كونه جزء من محفظة أصول مالية خاضعة للمتاجرة. وتعكس المتاجرة عموماً البيع والشراء المعتاد والنشط الذي يهدف إلى جني الأرباح من الحركات قصيرة الأجل في الأسعار أو هامش ربح التاجر. بالإضافة إلى ذلك، يتم التعامل دائماً مع الأصول المشتقة على أنها محتفظ بها للمتاجرة إلا إذا كانت عبارة عن أدوات تحوط محددة وفعالة. ويناقش هذا الفصل لاحقاً تحديد أدوات التحوط.

٤/١/٣ يمكن أيضاً أن يتم انتقائياً تصنيف الأصول المالية غير تلك المحتفظ بها للمتاجرة عند الإعتراف الأولي كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة. ويُشار إلى هذه القدرة على تصنيف الأدوات المالية انتقائياً كبنود يتم قياسها بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حسابات الأرباح أو الخسائر بخيار القيمة العادلة. حيث يمكن تطبيق خيار القيمة العادلة هذا فقط عند الإعتراف الأولي وإذا تم فقط تحقيق شروط محددة:

- حيث يلغي مثل هذا التحديد أو يقلل بشكل ملحوظ من تضارب القياس أو الإعتراف (الذي يشار إليه أحياناً بالتضارب المحاسبي) الذي ينشأ بخلاف ذلك نتيجة قياس الأصول أو الإلتزامات أو الإعتراف بالأرباح والخسائر منها بناء على أسس مختلفة؛ *أو*
- بالنسبة لمجموعة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية أو مجموعة لخليط منهما تتم إدارتها وتقييمها على أساس القيمة العادلة وفقاً لإستراتيجية موثقة لإدارة المخاطر أو الإستثمار، ويتم تقديم المعلومات داخليا على ذلك الأساس؛ *أو*
- بالنسبة لأداة تحتوي على مشتقة ضمنية (ما لم تعدل تلك المشتقة الضمنية التدفقات النقدية للأداة بشكل ملحوظ بموجب العقد أو أنه من الواضح مع بعض التحليل أو دونه بأن فصل المشتقة الضمنية هو أمر محظور).

٥/١/٣ تتضمن الفئة الثانية- *الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق*- الأصول المالية بدفعات محددة أو قابلة للتحديد وتاريخ استحقاق ثابت بحيث يكون لدى المنشأة نية إيجابية وقدرة على الإحتفاظ بها حتى تاريخ الإستحقاق. وتخص هذه الفئة الإستثمارات في السندات وأدوات الدين الأخرى التي لن تبيعها المنشأة قبل تاريخ استحقاقها بغض النظر عن التغيرات في أسعار السوق أو مركز المنشأة المالي أو أداءها. على سبيل المثال، لا يمكن تصنيف الأصل المالي على أنه محتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق في حال استعداد المنشأة لبيع الأصل المالي كاستجابة للتغيرات في أسعار فائدة السوق أو المخاطر أو احتياجات السيولة. وبما أن الإستثمارات في الأسهم وأدوات حقوق الملكية الأخرى.ليست عموماً ذات تاريخ استحقاق، فإنه لا يمكن تصنيف هذه الأدوات كإستثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق.

٦/١/٣ إذا باعت المنشأة أو أعادت تصنيف أكثر من مجرد مبلغ غير ذي قيمة من الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق (أي مبلغ قليل جداً بالنسبة لإجمالي مبلغ الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق) قبل استحقاقها، فإن هذه المبيعات أو عمليات إعادة التصنيف عادة ما تجرد المنشأة من أهلية إستخدام تصنيف الإحتفاظ حتى تاريخ الاستحقاق لأية أصول مالية خلال فترة السنتين اللاحقتين، لأن مبيعات الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق تشكك (أو "تضعف") في نوايا المنشأة فيما يتعلق بالإحتفاظ بتلك الإستثمارات.

٧/١/٣ هناك استثناءات قليلة جداً لا تجرد فيها المبيعات المنشأة من أهلية إستخدام تصنيف الإحتفاظ حتى تاريخ الإستحقاق، بما في ذلك:

- المبيعات القريبة جداً من تاريخ الإستحقاق بحيث لا يكون للتغيرات في أسعار الفائدة السائدة في السوق تأثير هام على القيمة العادلة للأصل المالي
- المبيعات التي تحدث بعد أن تقوم المنشأة بشكل أساسي بتحصيل كامل المبلغ الأصلي للأصل المالي من خلال دفعات أو دفعات مسبقة مجدولة
- المبيعات التي يمكن أن تُنسب إلى حدث منعزل خارج سيطرة المنشأة وغير متكرر ولم يكن من الممكن أن تتنبأ به المنشأة على نحو معقول (مثل التدهور الكبير في ملاءة الجهة المصدرة)

٨/١/٣ من أجل تصنيف الأصل المالي على أنه محتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق، يجب أن يتم تسعيره أيضاً في سوق نشط. ويميز هذا الشرط الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق عن القروض والذمم المدينة. حيث لا يمكن تصنيف

القروض والذمم المدينة والأصول المالية المحتفظ بها للمتاجرة، بما في ذلك المشتقات، على أنها إستثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق.

٩/١/٣ تتضمن الفئة الثالثة – *القروض والذمم المدينة*– الأصول المالية بدفعات محددة أو قابلة للتحديد غير المسعرة في سوق نشط. على سبيل المثال، قد تصنف المنشأة بنود معينة مثل حسابات الذمم المدينة وأوراق القبض والقروض الممنوحة للعملاء ضمن هذه الفئة. ولا يمكن تصنيف الأصول المالية ذات السعر المعلن في سوق نشط والأصول المالية المحتفظ بها للمتاجرة، بما في ذلك المشتقات، كقروض أو ذمم مدينة. بالإضافة إلى ذلك، لا يمكن تصنيف الأصول المالية التي قد لا يتمكن صاحبها من استرداد جميع إستثماراتها فعلياً (ليس بسبب تدهور الإئتمان فقط) كقروض أو ذمم مدينة، وإضافة إلى كونها غير مسعرة في سوق نشط، تختلف القروض والذمم المدينة عن الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق في أنه لا يوجد متطلب يقضي من المنشأة أن تظهر نية إيجابية وقدرة على الإحتفاظ بالقروض والذمم المدينة حتى تاريخ استحقاقها.

١٠/١/٣ تتضمن الفئة الرابعة – *الأصول المالية المتوفرة برسم البيع*– الأصول المالية التي لا تندرج في أي من الفئات الأخرى للأصول المالية أو التي تختار المنشأة بطريقة أخرى تصنيفها في هذه الفئة. على سبيل المثال، يمكن أن تصنف المنشأة بعض إستثماراتها في أدوات الدين وحقوق الملكية كأصول مالية متوفرة برسم البيع. ولا يمكن تصنيف الأصول المالية المحتفظ بها للمتاجرة، بما في ذلك المشتقات، على أنها أصول مالية متوفرة برسم البيع.

حالة دراسية ٢

توضح هذه الحالة كيفية تصنيف الأصل أو الإلتزام المالي ضمن أحد فئات الأصول أو الإلتزامات المالية.

الحقائق

تدرس المنشأة "أ" كيفية تصنيف الأصول والإلتزامات المالية التالية:

(أ) حسابات الذمم المدينة غير المحتفظ بها للمتاجرة
(ب) الإستثمار في أداة حق ملكية مسعرة في سوق نشط وغير محتفظ بها للمتاجرة
(ج) الإستثمار في أداة حق ملكية غير محتفظ بها للمتاجرة وليس لها سعر معلن، كما لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق
(د) أوراق دين مشتراة غير مسعرة في سوق نشط وغير محتفظ بها للمتاجرة
(هـ) أداة دين مشتراة مسعرة في سوق نشط تخطط المنشأة "أ" للإحتفاظ بها حتى تاريخ الإستحقاق. فإذا انخفضت أسعار الفائدة في السوق بشكل كاف، ستدرس المنشأة "أ" بيع أداة الدين لتحقيق الربح ذي العلاقة
(و) إستثمار "استراتيجي" في أداة حق ملكية غير مسعرة في سوق نشط. وليس لدى المنشأة "أ" أية نية لبيع الإستثمار
(ز) الإستثمار في أصل مالي محتفظ به للمتاجرة

المطلوب

وضح الفئة أو الفئات التي يمكن فيها تصنيف كل بند. لاحظ أنه يمكن تصنيف بعض البنود ضمن أكثر من فئة واحدة.

الحل

(أ) ينبغي تصنيف حسابات الذمم المدينة غير المحتفظ بها للمتاجرة ضمن فئة القروض والذمم المدينة، إلا إذا اختارت المنشأة تحديدها إما بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو على أنها متوفرة برسم البيع.
(ب) ينبغي تصنيف الإستثمار في أداة حق الملكية ذات السعر المعلن وغير المحتفظ بها للمتاجرة على أنه أصل مالي متوفر برسم البيع، إلا إذا اختارت المنشأة تحديده بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.
(ج) ينبغي تصنيف الإستثمار في أداة حق الملكية غير المحتفظ بها للمتاجرة وغير المسعرة والتي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق على أنه أصل مالي متوفر برسم البيع.
(د) ينبغي تصنيف أوراق الدين المشتراة وغير المسعرة في سوق نشط وغير المحتفظ بها للمتاجرة ضمن فئة القروض والذمم المدينة إلا إذا اختارت المنشأة تحديدها إما بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو على أنها متوفرة برسم البيع.
(هـ) ينبغي تصنيف أداة الدين المشتراة هذه على أنها متوفرة برسم البيع إلا إذا اختارت المنشأة تحديدها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. ورغم أن أداة الدين مسعرة في سوق نشط وتخطط المنشأة "أ" للإحتفاظ بها حتى تاريخ الإستحقاق، لا تستطيع المنشأة "أ" تصنيفها على أنه محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق لأنها ستفكر في بيع أداة الدين في حال انخفضت أسعار الفائدة في السوق بشكل كاف.

(و) ينبغي تصنيف الإستثمار "الإستراتيجي" في أداة حق الملكية غير المسعرة في سوق نشط والتي لا توجد أي نية لبيعها على أنه أصل مالي متوفر برسم البيع إلا إذا اختارت المنشأة "أ" تحديده بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

(ز) ينبغي تصنيف الإستثمار في الأصل المالي المحتفظ به للمتاجرة ضمن فئة الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

٢/٣ الإلتزامات المالية

١/٢/٣ هناك فئتان رئيسيتان للإلتزامات المالية:

(١) الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

(٢) الإلتزامات المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة

٢/٢/٣ بالإضافة إلى ذلك، ينص معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على متطلبات محاسبة عقود وتعهدات الضمانات المالية الصادرة لتقديم قرض بسعر فائدة أقل من سعر السوق.

٣/٢/٣ تتضمن *الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة* الإلتزامات المالية التي إما أن تكون المنشأة قد تكبدتها لغايات المتاجرة أو أنها اختارت تصنيفها ضمن هذه الفئة. يتم التعامل دائما مع الإلتزامات المشتقة على أنها محتفظ بها للمتاجرة ما لم تكن عبارة عن أدوات تحوط محددة وفعالة. ويوضح هذا الفصل لاحقاً تحديد أدوات التحوط.

٤/٢/٣ من الأمثلة على الإلتزام المحتفظ به للمتاجرة هي أداة الدين الصادرة التي تنوي المنشأة إعادة شرائها في وقت قريب لتحقيق ربح من الحركات قصيرة الأجل في أسعار الفائدة. ومن الأمثلة الأخرى عليه الإلتزام التعاقدي الذي ينشأ عندما تبيع المنشأة ورقة مالية اقترضتها دون أن تمتلكها.

٥/٢/٣ كما هو الحال مع الأصول المالية، يُشار إلى القدرة على تصنيف الأدوات المالية انتقائياً كبنود يتم قياسها بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حسابات الأرباح أو الخسائر بخيار القيمة العادلة. حيث يمكن تطبيق خيار القيمة العادلة هذا فقط عند الإعتراف الأولي وإذا تم فقط تحقيق شروط محددة:

- حيث يلغي مثل هذا التحديد أو يقلل بشكل ملحوظ من تضارب القياس أو الإعتراف (الذي يشار إليه أحياناً بالتضارب المحاسبي) الذي ينشأ بخلاف ذلك نتيجة قياس الأصول أو الإلتزامات أو الإعتراف بالأرباح والخسائر منها بناء على أسس مختلفة.
- يتم إدارة وتقييم مجموعة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية أو خليط منهما على أساس القيمة العادلة وفقاً لإستراتيجية موثقة لإدارة المخاطر أو الإستثمار، ويتم تقديم المعلومات داخليا على ذلك الأساس.
- تحتوي أداة معينة على مشتقة ضمنية (ما لم تعدل تلك المشتقة الضمنية التدفقات النقدية للأداة بشكل ملحوظ بموجب العقد أو أنه من الواضح مع بعض التحليل أو دونه بأن فصل المشتقة الضمنية هو أمر محظور).

٦/٢/٣ أما الفئة الثانية من الإلتزامات المالية فهي *الإلتزامات المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة*. وهي الفئة الافتراضية للإلتزامات المالية التي لا تلبي تعريف الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. وبالنسبة لمعظم المنشآت، تندرج معظم الإلتزامات المالية ضمن هذه الفئة. ومن الأمثلة على الإلتزامات المالية التي تُصنف عموماً ضمن هذه الفئة هي حسابات الذمم الدائنة وأوراق الدفع وأدوات الدين الصادرة والإيداعات من العملاء.

٧/٢/٣ بالإضافة إلى فئتي الإلتزامات المالية التي تم إدراجهما للتو، يتناول معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أيضاً قياس بعض عقود الضمانات المالية الصادرة وتعهدات القروض. ويكون *عقد الضمان المالي* هو عبارة عن عقد يتطلب من الجهة المصدرة تقديم دفعات محددة لتعويض حامله عن خسارة يتكبدها بسبب تخلف مدين معين عن الدفع عند استحقاقه وفقاً للشروط الأصلية أو المعدلة لأداة الدين. يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بعد الإعتراف الأولي قياس عقود الضمان المالي الصادرة بأي من المبلغين التاليين، أيهما أعلى (أ) المبلغ المحدد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ "*المخصصات والإلتزامات والأصول المحتملة*" و (ب) المبلغ المعترف به مبدئياً مطروحاً منه، حيثما يكون ملائماً، الإطفاء التراكمي. يطبق متطلب مشابه على الإلتزامات المصدرة لتوفير قرض بسعر أقل من أسعار فائدة السوق.

٣/٣ عمليات إعادة التصنيف

١/٣/٣ يحد معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بشكل صارم من القدرة على إعادة تصنيف الأصول والإلتزامات المالية من فئة إلى أخرى، حيث لا يُسمح بعمليات إعادة التصنيف من أو إلى فئة الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة، بينما يمكن إعادة التصنيف بين فئتي الأصول المالية المتوفرة برسم البيع والإستثمارات المحتفظ بها حتى

تاريخ الإستحقاق، رغم أن إعادة تصنيف أكثر من مجرد مبلغ غير ذي قيمة من الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق يستلزم عادة إعادة تصنيف جميع الإستثمارات المتبقية المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق إلى الأصول المالية المتوفرة برسم البيع. كما لا يمكن أن تعيد المنشأة تصنيف القروض والذمم المدينة إلى الأصول المالية المتوفرة برسم البيع.

٢/٣/٣ ودون وجود هذه القيود على عمليات إعادة التصنيف، هناك مصدر قلق من أن تصبح المنشآت قادرة على إدارة الأرباح (أي تعديل الأرقام المبلغ عنها في الربح أو الخسارة حسب رغبتها) من خلال إعادة تصنيف الأدوات المالية انتقائياً. على سبيل المثال، إذا رغبت المنشأة في زيادة الربح أو الخسارة في فترة معينة، فإنها ستعيد تصنيف الأصول التي يمكن أن تعترف بالأرباح منها بعد إعادة التصنيف (مثل أن يكون لأصل مقاس بالتكلفة المطفأة قيمة عادلة أعلى).

٤/٣ ملخص

يلخص الجدول التالي متطلبات التصنيف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ويعرض أمثلة عن الأصول والإلتزامات المالية ضمن الفئات المختلفة.

الفئة	*متطلبات التصنيف*	*أمثلة*
الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة	أصول مالية إما أن تكون (١) محتفظ بها للمتاجرة أو (٢) محددة اختيارياً في هذه الفئة	الأصول المشتقة والإستثمارات في الأوراق المالية للديون وحقوق الملكية المحتفظ بها في محفظة تجارية
الأصول المالية المتوفرة برسم البيع	أصول مالية إما أن تكون (١) محددة اختيارياً في هذه الفئة أو (٢) لا تدخل في أي فئة أخرى	الإستثمارات في الأوراق المالية للديون وحقوق الملكية التي لا تدخل ضمن أي فئة أخرى
الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق	أصول مالية مسعرة بدفعات محددة أو قابلة للتحديد والتي تنوي المنشأة ولديها القدرة على الإحتفاظ بها حتى تاريخ استحقاقها	الإستثمارات في الأوراق المالية للديون المسعرة التي تنوي المنشأة ولديها القدرة على الإحتفاظ بها حتى تاريخ استحقاقها
القروض والذمم المدينة	أصول مالية غير مسعرة بدفعات محددة أو قابلة للتحديد	حسابات الذمم المدينة وأوراق القبض وأصول القروض والإستثمارات في الأوراق المالية للديون غير المسعرة
الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة	إلتزامات مالية إما أن تكون (١) محتفظ بها للمتاجرة أو (٢) محددة اختيارياً في هذه الفئة	الإلتزامات المشتقة والإلتزامات التجارية الأخرى
الإلتزامات المالية بالتكلفة المطفأة	جميع الإلتزامات المالية غير تلك الإلتزامات بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة	حسابات الذمم الدائنة وأوراق الدفع والأوراق المالية للديون الصادرة

٤. الإعتراف

١/٤ يشير مصطلح "الإعتراف" إلى الوقت الذي ينبغي أن تسجل فيه المنشأة بشكل أولي أصلاً أو إلتزاماً في الميزانية العمومية.

٢/٤ ينص مبدأ الإعتراف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على أن المنشأة ينبغي أن تعترف بالأصل أو الإلتزام المالي في ميزانيتها العمومية عندما، وفقط عندما، تصبح المنشأة طرفاً في الأحكام التعاقدية للأداة. يعني هذا أن المنشأة تعترف بجميع الحقوق والواجبات التعاقدية التي تؤدي إلى أصول أو إلتزامات مالية في ميزانيتها العمومية.

٣/٤ وتكون إحدى نتائج متطلبات الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ هو أن يكون عقد شراء أو بيع أداة مالية في المستقبل هو بحد ذاته أصل أو إلتزام مالي يُعترف به في الميزانية العمومية في الوقت الحاضر. يتم الإعتراف بالحقوق والواجبات التعاقدية عندما تصبح المنشأة طرفاً في العقد *وليس* عندما تتم تسوية المعاملة. وعليه، يتم الإعتراف بالمشتقات في البيانات المالية حتى لو لم تدفع المنشأة أو تستلم شيئاً عند دخولها في المشتقة.

٤/٤ لا يُعترف بالمعاملات المستقبلية المخطط لها ولا المعاملات المتوقعة الأخرى، مهما كانت محتملة، على أنها أصول أو إلتزامات مالية لأن المنشأة لم تصبح بعد طرفاً في العقد. وبالتالي، لا يُعترف بمعاملة تنبؤ في البيانات المالية حتى لو كانت احتمالية حدوثها كبيرة. كما لا يوجد أي أصل أو إلتزام مالي للإعتراف به في غياب أي حق أو إلتزام تعاقدي.

حالة دراسية ٣

توضح هذه الحالة تطبيق مبدأ الإعتراف بالأصل المالي أو الإلتزام المالي.

الحقائق

تُقيّم المنشأة "أ" ما إذا كان ينبغي الإعتراف بكل من البنود التالية على أنه أصل مالي أو إلتزام مالي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩:

(أ) ذمم مدينة غير مشروطة.

(ب) عقد آجل لشراء سند محدد بسعر محدد في تاريخ محدد في المستقبل.

(ج) شراء مخطط له لسند محدد في تاريخ محدد في المستقبل.

(د) تعهد مؤكد بشراء كمية محددة من الذهب بسعر محدد في تاريخ محدد في المستقبل. ولا يمكن تسوية العقد على أساس الصافي.

(هـ) تعهد مؤكد بشراء آلة ما محدد على أنه بند محوط في تحوط القيمة العادلة لمخاطرة العملة الأجنبية ذات العلاقة.

المطلوب

ساعد المنشأة "أ" من خلال الإشارة إلى ما إذا كان ينبغي الإعتراف بكل من البنود أعلاه على أنه أصل مالي أو إلتزام مالي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

الحل

(أ) ينبغي أن تعترف المنشأة "أ" بالذمم المدينة غير المشروطة على أنها أصل مالي.

(ب) في الأساس، ينبغي أن تعترف المنشأة "أ" بالعقد الآجل لشراء سند محدد بسعر محدد في تاريخ محدد في المستقبل على أنه أصل مالي أو إلتزام مالي. لكن يمكن أن يكون المبلغ المسجل الأولي صفرا لأنه يتم عادة الموافقة على العقود الآجلة بشروط تعطيها قيمة عادلة تساوي صفرا في البداية.

(ج) ينبغي أن لا تعترف المنشأة "أ" بأصل أو إلتزام للشراء المخطط له لسند محدد في تاريخ محدد في المستقبل، لأنه ليس لديها أي حق أو إلتزام تعاقدي خالي.

(د) ينبغي أن لا تعترف المنشأة "أ" بأصل أو إلتزام للتعهد المؤكد بشراء كمية محددة من الذهب بسعر محدد في تاريخ محدد في المستقبل. ولا يعتبر العقد أداة مالية بل يعتبر عقدا تنفيذيا. ولا يتم الإعتراف عادة بالعقود التنفيذية قبل تسويتها بموجب المعايير القائمة. (إلا أنه يتم الإعتراف بالتعهدات المؤكدة التي هي عبارة عن أدوات مالية أو التي تخضع للتسوية على أساس الصافي في تاريخ التعهد بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩).

(هـ) لا يتم عادة الإعتراف بالتعهد المؤكد لشراء آلة ما على أنه أصل مالي أو إلتزام مالي لأنه عقد تنفيذي. لكن بموجب أحكام محاسبة التحوط الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، تعترف المنشأة "أ" بأصل أو إلتزام معين للتعهد المؤكد الذي يتم تحديده على أنه بند محوط في تحوط القيمة العادلة إلى الحد الذي تحصل فيه تغيرات في القيمة العادلة للتعهد المؤكد المنسوب إلى المخاطرة المحوطة (أي، في هذه الحالة، مخاطرة العملة الأجنبية).

٥. إلغاء الإعتراف

يشير مصطلح "إلغاء الإعتراف" إلى الوقت الذي ينبغي أن تلغي فيه المنشأة الأصل أو الإلتزام من ميزانيتها العمومية. وتحدد متطلبات إلغاء الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الشروط الواجب تلبيتها لإلغاء الإعتراف بأصل أو إلتزام مالي وحساب أي أرباح أو خسائر من إلغاء الإعتراف. ويوجد متطلبات إلغاء اعتراف منفصلة للأصول والإلتزامات المالية.

١/٥ إلغاء الإعتراف بالأصول المالية

١/١/٥ بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يكون إلغاء الإعتراف بالأصل المالي ملائما إذا تحقق أي من المعيارين التاليين:

(١) إنتهاء الحقوق التعاقدية في التدفقات النقدية للأصل المالي، *أو*

(٢) نقل الأصل المالي (مثلا، بيعه) ويكون النقل مؤهلا لإلغاء الإعتراف بناء على تقييم لمدى نقل مخاطر ومكافئات ملكية الأصل المالي.

٢/١/٥ من السهل عادة تطبيق أول معيار لإلغاء الإعتراف بالأصل المالي. إذ يمكن أن تنتهي الحقوق التعاقدية في التدفقات النقدية،

مثلا، بسبب تسديد عميل ما إلتزاماً تعاقديا للمنشأة أو بسبب انتهاء خيار تحتفظ به المنشأة بدون قيمة. وفي هذه الحالات، يكون إلغاء الإعتراف ملائما لأن الحقوق المرتبطة بالأصل المالي لم تعد قائمة.

٣/١/٥ يعتبر عادة تطبيق المعيار الثاني لإلغاء الإعتراف بالأصول المالية أكثر تعقيداً. فهو يعتمد على تقييم لمدى نقل المنشأة لمخاطر ومكافئات ملكية الأصل، وإذا لم يكن ذلك التقييم قاطعاً، فهو يعتمد على تقييم ما إذا تحتفظ المنشأة بالسيطرة على الأصل المالي المنقول.

٤/١/٥ وبشكل أكثر تحديداً، عندما تبيع المنشأة أو تنقل خلافاً لذلك أصلاً مالياً إلى طرف آخر، يجب على المنشأة (الناقل) تقييم مدى نقلها لمخاطر ومكافئات ملكية الأصل المالي المنقول إلى الطرف الآخر (المنقول إليه). وهذا التقييم مبني على مقارنة التعرض للتغير في مبالغ وتوقيت صافي التدفقات النقدية للأصل قبل وبعد نقل الأصل.

٥/١/٥ يميز معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بين ثلاثة أنواع من عمليات النقل:

(١) *تحتفظ* المنشأة بشكل جوهري بكافة مخاطر ومكافئات ملكية الأصل المنقول.

(٢) *تنقل* المنشأة بشكل جوهري كافة مخاطر ومكافئات ملكية الأصل *المنقول*.

(٣) لا تحتفظ المنشأة كما لا تنقل بشكل جوهري كافة مخاطر ومكافئات ملكية الأصل المنقول (أي الحالات التي تقع بين الحالتين ١ و ٢ أعلاه).

٦/١/٥ إذا نقلت المنشأة بشكل جوهري كافة مخاطر ومكافئات ملكية الأصل المالي المنقول– الحالة ٢ أعلاه– تلغي المنشأة الإعتراف بالأصل المالي بمجمله.

مثال

تشمل الأمثلة على المعاملات التي تنقل فيها المنشأة بشكل جوهري كافة مخاطر ومكافئات الملكية– الحالة ٢ أعلاه – ما يلي

- *بيع أصل مالي معين حيث لا يحتفظ البائع (الناقل) بأي حقوق أو إلتزامات تعاقدية (مثل خيار أو ضمان) مرتبطة بالأصل المباع*
- *بيع أصل مالي معين حيث يحتفظ الناقل بحق إعادة شراء الأصل المالي، لكن يتم تحديد سعر إعادة الشراء على أنه القيمة العادلة الحالية للأصل في تاريخ إعادة الشراء*
- *بيع أصل مالي معين حيث يحتفظ الناقل بخيار شراء لإعادة شراء الأصل المنقول، وفق اختيار الناقل، لكن يكون ذلك الخيار بسعر أعلى بكثير من سعر السوق (أي أنه ليس من المرجح ممارسة هذا الخيار)*
- *بيع أصل مالي معين حيث يكتتب الناقل في خيار بيع يلزمه بإعادة شراء الأصل المنقول، وفق اختيار المنقول له، لكن يكون هذا الخيار بسعر أعلى بكثير من سعر السوق*

٧/١/٥ عند إلغاء الإعتراف، إذا كان هناك فرق بين المقابل المستلم والمبلغ المسجل للأصل المالي، تعترف المنشأة بالأرباح أو الخسائر في حسابات الربح أو الخسارة عند البيع. وبالنسبة لأصل مالي تم إلغاء الإعتراف به ومصنف على أنه متوفر برسم البيع، يتم تعديل الأرباح أو الخسائر لأي أرباح أو خسائر غير متحققة تم شملها سابقاً في حقوق الملكية لذلك الأصل المالي.

مثال

إذا كان المبلغ المسجل لأصل مالي هو ٢٦,٣٠٠ دولار، وتبيعه المنشأة مقابل نقد بقيمة ٢٦,٥٠٠ دولار في عملية نقل مؤهلة لإلغاء الإعتراف، تسجل المنشأة القيود التالية:

نقد	٢٦,٥٠٠	
الأصل		٢٦,٣٠٠
ربح على البيع		٢٠٠

إذا كان الأصل المباع هو أصل مالي متوفر برسم البيع، ستظهر القيود بشكل مختلف. ولا يُعترف بالتغيرات في القيمة العادلة للأصول المالية المتوفرة برسم البيع في حسابات الربح أو الخسارة، بل يتم الإعتراف بها كعنصر منفصل في حقوق الملكية إلى أن يتم تحقيقها. وإذا كانت التغيرات في القيمة العادلة البالغة ٢,٤٠٠ دولار قد تم الإعتراف بها سابقا على أنها عنصر منفصل في حقوق الملكية، تجري المنشأة القيود التالية عند إلغاء الإعتراف، مفترضة أن المبلغ المسجل كان ٢٦,٣٠٠ دولار وسعر البيع كان ٢٦,٥٠٠ دولار:

نقد	٢٦,٥٠٠	
أرباح متوفرة برسم البيع معترف بها في حقوق الملكية		٢,٤٠٠
الأصل		٢٦,٣٠٠
ربح على البيع		٢,٦٠٠

٨/١/٥ عندما تنقل المنشأة الأصل المالي ولكنها تحتفظ بشكل جوهري بكافة مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي— الحالة ١ أعلاه – يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من المنشأة متابعة الإعتراف بالأصل المالي بمجمله. ولا يُعترف بربح أو خسارة نتيجة النقل. ويشار أحياناً إلى هذه الحالة بالبيع الفاشل.

مثال

تشمل الأمثلة على المعاملات التي تحتفظ فيها المنشأة بشكل جوهري بكافة مخاطر ومكافآت الملكية — الحالة ١ أعلاه — ما يلي:

- *بيع أصل مالي معين بحيث يتم إعادة الأصل إلى الناقل مقابل سعر محدد في تاريخ مستقبلي (مثل معاملة بيع وإعادة شراء)*
- *معاملة إقراض أوراق مالية*
- *بيع مجموعة من الذمم المدينة قصيرة الأجل حيث يُصدر الناقل ضمانة لتعويض المشتري عن أي خسائر ائتمانية متكبدة في المجموعة ولا يوجد هناك مخاطر جوهرية أخرى منقولة*
- *بيع أصل مالي معين حيث يحتفظ الناقل بخيار شراء لإعادة شراء الأصل المنقول، وفق اختيار الناقل، حيث يكون الخيار بسعر أقل بكثير من سعر السوق (أي من المرجح جدا ممارسة هذا الخيار)*
- بيع أصل مالي معين حيث يُصدر (يكتتب) الناقل خيار بيع يلزمه بإعادة شراء الأصل المنقول، وفق اختيار المنقول له، حيث يكون الخيار بسعر أقل بكثير من سعر السوق
- *بيع أصل مالي معين حيث يبرم الناقل مبادلة إرجاع إجمالية مع المنقول له يتم بموجبها إرجاع كافة الزيادات في القيمة العادلة للأصل المنقول إلى الناقل وتقدم تعويضا للمنقول له عن كافة الإنخفاضات في القيمة العادلة*

مثال

تبيع منشأة ما أصلا مقابل سعر محدد لكنها تبرم في نفس الوقت عقداً آجلا لإعادة شراء الأصل المالي المنقول خلال سنة واحدة بنفس السعر إضافة إلى الفائدة. وفي هذه الحالة، وبالرغم من أن المنشأة قد نقلت الأصل المالي، لم يطرأ أي تغير جوهري في تعرض المنشأة لمخاطر ومكافآت الأصل. وبسبب اتفاقية إعادة شراء الأصل مقابل سعر محدد في تاريخ مستقبلي، بغض النظر عن سعر الأصل في السوق في ذلك التاريخ، تستمر المنشأة في التعرض لأي إرتفاع أو انخفاض في قيمة الأصل في الفترة ما بين البيع وإعادة الشراء. لذلك تكون معاملة إعادة الشراء مماثلة بشكل جوهري لاقتراض مبلغ مساو للسعر المحدد مضافاً إليه الفائدة مع استخدام الأصل المنقول كضمانة إضافية للمنقول إليه.

على سبيل المثال، عندما تبيع المنشأة أصل مالي مقابل ١٤,٣٠٠ دولار نقدا وتبرم في نفس الوقت اتفاقية مع المشتري لإعادة شراء الأصل خلال ٣ أشهر مقابل ١٤,٥٠٠ دولار، فإن البيع لا يكون مؤهلا لإلغاء الإعتراف. ويستمر الإعتراف بالأصل، ويعترف البائع بدلاً من ذلك باقتراض من المشتري كما يلي:

نقد	١٤,٣٠٠	
اقتراض		١٤,٣٠٠

وفي الفترة ما بين بيع وإعادة شراء الأصل المالي، تتكبد المنشأة مصاريف فائدة على الاقتراض بسبب الفرق بين سعر البيع ١٤,٣٠٠ وسعر إعادة الشراء ١٤,٥٠٠:

مصاريف فائدة	٢٠٠	
اقتراض		٢٠٠

وفي تاريخ إعادة الشراء، تسجل المنشأة إعادة الشراء كما يلي:

اقتراض	١٤,٥٠٠	
النقد		١٤,٥٠٠

٩/١/٥ يصبح تقييم مدى ملائمة إلغاء الإعتراف بالأصل المالي أكثر تعقيدا عندما تحتفظ المنشأة ببعض مخاطر ومكافآت ملكية الأصل المالي وتنقل البعض الآخر. ولإجراء هذا التقييم، قد يكون من الضروري إجراء مقارنة كمية لتعرض المنشأة لمخاطر ومكافآت الأصل المنقول قبل وبعد النقل. وإذا نتج عن التقييم بأن المنشأة لم تحتفظ ولم تنقل بشكل جوهري كافة مخاطر ومكافآت الملكية — الحالة ٣ أعلاه — فإن إلغاء الإعتراف يعتمد على ما إذا احتفظت المنشأة بسيطرة على الأصل المالي المنقول. وتفقد المنشأة السيطرة إذا كان لدى الطرف الآخر (المنقول له) قدرة عملية على بيع الأصل بمجمله إلى طرف ثالث دون إرفاق أية قيود بعملية النقل.

١٠/١/٥ إذا فقد الناقل السيطرة على الأصل المنقول، يتم عندئذ إلغاء الإعتراف بالأصل المالي بمجمله. وإذا كان هناك فرق بين المبلغ المسجل للأصل (المعدل لأي أرباح وخسائر مؤجلة غير متحققة في حقوق الملكية) والدفعة المقبوضة، يتم الإعتراف بالأرباح أو الخسائر بنفس الطريقة المنصوص عليها في الحالة ١.

١١/١/٥ إذا احتفظ الناقل بسيطرة على الأصل المنقول، تستمر المنشأة في الإعتراف بالأصل بمقدار *مشاركتها المستمرة*. ويتم تحديد المشاركة المستمرة على *أساس مدى استمرارية المنشأة* في التعرض للتغيرات في مبالغ وتوقيت صافي التدفقات النقدية للأصل المنقول (أي بناء على تعرضها الأدنى أو الأقصى للتغيرات في صافي التدفقات النقدية للأصل المنقول).

مثال

فيما يلي مثال على المعاملة التي لا تحتفظ فيها المنشأة ولا تنقل بشكل جوهري كافة مخاطر ومكافئات الملكية — الحالة ٣ أعلاه — ما يلي:

- *بيع مجموعة من الذمم المدينة حيث يصدر الناقل ضمانة لتعويض المشتري عن أي خسائر ائتمانية متكبدة في المجموعة تصل إلى أقصى مبلغ يكون أقل من خسائر الإئتمان المتوقعة في المجموعة*

على سبيل المثال، إذا باعت المنشأة محفظة قروض بمبلغ مسجل قيمته ١٠٠,٠٠٠ دولار مقابل ٩٩,٠٠٠ دولار وقدمت ضمانة للمشتري لتعويضه عن أي خسائر انخفاض قيمة تصل إلى ١,٠٠٠ دولار عندما تكون الخسائر المتوقعة بناء على التجربة التاريخية هي ٣,٠٠٠ دولار، يمكن للمنشأة أن تحدد أنها لم تحتفظ ولم تنقل بشكل جوهري كافة مخاطر ومكافئات الملكية. لذلك، يجب عليها تقييم ما إذا كانت احتفظت بالسيطرة على الأصل المنقول. وإذا احتفظت المنشأة بالسيطرة، يستمر البائع بالإعتراف بمبلغ ١,٠٠٠ دولار على أنه أصل والتزام مقابل ليعكس مشاركته المستمرة في الأصل (أي أقصى مبلغ يمكن أن يدفعه بموجب الضمانة) ويلغي الإعتراف بالمتبقي من المبلغ المسجل لمحفظة القروض بقيمة ٩٩,٠٠٠ دولار.

١٢/١/٥ يلخص الجدول التالي المعالجات المحاسبية لأنواع النقل الثلاثة المذكورة سابقاً:

الحالة		*المعالجة المحاسبية*
يحتفظ الناقل بشكل جوهري بكافة المخاطر والمكافئات — الحالة ١.		الإعتراف المستمر بالأصل المنقول. يتم الإعتراف بأي عوض نقدي مستلم على أنه اقتراض.
لا يحتفظ الناقل ولا ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمكافآت	يفقد الناقل السيطرة.	الإعتراف المستمر بالأصل المنقول بمقدار مشاركة الناقل المستمرة في الأصل. ويعترف الناقل بربح أو خسارة أي جزء مؤهل لإلغاء الإعتراف.
	يحتفظ الناقل بالسيطرة	إلغاء الإعتراف. يعترف الناقل بأي ربح أو خسارة ناتجين.
ينقل الناقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمكافئات — الحالة ٢.		إلغاء الإعتراف. يعترف الناقل بأي ربح أو خسارة ناتجين.

١٣/١/٥ ترتيبات الضمان التمريري

١/١٣/١/٥ ليس من الضروري دائما بالنسبة للمنشأة أن تنقل فعليا حقوقها لاستلام تدفقات نقدية من الأصل المالي لكي يتأهل الأصل لإلغاء الإعتراف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وفي ظروف معينة، يمكن للترتيبات التعاقدية التي تستمر المنشأة من خلالها بتحصيل التدفقات النقدية من أصل مالي تحتفظ به، ولكنها تنقل هذه التدفقات النقدية إلى أطراف أخرى مباشرة، أن تكون مؤهلة لإلغاء الإعتراف إذا كانت المنشأة تتصرف كوكيل (أو "كعنوان تبليغ") أكثر منها كموكل في الترتيب. وفي ظل هذه الظروف، قد لا تلبي مدفوعات ومقبوضات التدفقات النقدية للمنشأة تعريف الأصول والإلتزامات.

٢/١٣/١/٥ لذلك، يحدد معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أنه عندما تحتفظ المنشأة بالحقوق التعاقدية لاستلام التدفقات النقدية من أصل مالي ("الأصل الأصلي")، لكنها تتحمل التزاما تعاقديا بدفع تلك التدفقات النقدية إلى منشأة واحدة أو أكثر ("المستلمون النهائيون")، تعامل المنشأة عندئذ المعاملة على أنها نقل لأصل مالي إذا، وفقط إذا، تحققت كافة الشروط الثلاثة التالية:

(١) أن لا يكون لدى المنشأة إلتزام تعاقدي بدفع مبالغ للمستلمين النهائيين إلا إذا قامت بتحصيل مبالغ مكافئة من الأصل الأصلي. ولا تعتبر السلف قصيرة الأجل المقدمة من قبل المنشأة مع حق استرداد كامل المبلغ الذي تم إقراضه إضافة إلى الفائدة المستحقة بأسعار السوق مخالفة لهذا الشرط.

(٢) يحظر على المنشأة حسب شروط عقد النقل بيع أو رهن الأصل الأصلي بشكل آخر إلا كضمانة للمستلمين النهائيين مقابل الإلتزام التعاقدي بدفع تدفقات نقدية لهم.

(٣) أن يكون لدى المنشأة إلتزام تعاقدي بتحويل أي تدفقات نقدية تحصلها نيابة عن المستلمين النهائيين بدون تأخير جوهري. إضافة إلى ذلك، لا يحق للمنشأة إعادة إستثمار هذه التدفقات النقدية، إلا فيما يخص الإستثمارات في النقد أو النقد المعادل خلال فترة تسوية قصيرة من تاريخ التحصيل إلى تاريخ التحويل المطلوب إلى المستلمين النهائيين، وتُنقل الفائدة المكتسبة من هذه الإستثمارات إلى المستلمين النهائيين.

٣/١٣/١/٥ بالنسبة للترتيبات التي تحقق هذه الشروط؛ يتم تطبيق المتطلبات الخاصة بتقييم نقل المخاطر والمكافئات المذكورة على الأصول الخاضعة لذلك الترتيب لتحديد مدى ملائمة إلغاء الإعتراف. وإذا لم تتحقق الشروط الثلاثة، يستمر الإعتراف بالأصل.

١٤/١/٥ *التوحيد*

١٤/١/٥ في البيانات المالية الموحدة، يتم تطبيق متطلبات إلغاء الإعتراف من وجهة نظر المجموعة الموحدة. وقبل تطبيق مبادئ إلغاء الإعتراف الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩، تطبيق المنشأة معيار المحاسبة الدولي ٢٧ والتفسير ١٢ *"توحيد البيانات المالية — للمنشآت ذات الغرض الخاص"*، لتحديد أي المنشآت الواجب توحيدها. والمنشآت ذات الأغراض الخاصة هي عبارة عن منشآت تم تأسيسها لتحقيق هدف محدد وواضح وغالبا ما يكون لديها ترتيبات قانونية تفرض قيود صارمة وأحيانا دائمة على سلطات اتخاذ القرار في المجلس ذي الصلاحيات العليا أو مجلس أمناء أو مجلس إدارة المنشآت ذات الأغراض الخاصة. على سبيل المثال، غالبا ما يتم تأسيس المنشآت ذات الأغراض الخاصة من قبل ناقلي الأصول المالية لتنفيذ التوريق المالي لتلك الأصول المالية. وبموجب التفسير ١٢، فإن تقييم ما إذا ينبغي توحيد المنشأة ذات الغرض الخاص مبني على تقييم ما إذا كان جوهر العلاقة يشير إلى أن المنشأة ذات الغرض الخاص خاضعة للسيطرة. وهناك أربع مؤشرات: (١) أن يتم تنفيذ الأنشطة وفقا لحاجات العمل المحددة، بحيث تحصل المنشأة على منافع؛ (٢) سلطات اتخاذ القرار، بما في ذلك للحصول على أكثرية المنافع بصورة تلقائية. (٣) حقوق الحصول على أكثرية المنافع. (٤) أكثرية المخاطر المتبقية أو مخاطر الملكية. وحيث يُطلب توحيد المنشأة ذات الغرض الخاص، لا يكون نقل الأصل المالي إلى تلك المنشأة ذات الغرض الخاص من قبل الشركة الأم أو منشأة أخرى ضمن المجموعة مؤهلا لإلغاء الإعتراف في البيانات المالية الموحدة. ويتم إلغاء الإعتراف بالأصول فقط إلى الحد الذي تبيع فيه المنشأة ذات الغرض الخاص الأصول المنقولة إلى طرف ثالث أو تبرم ترتيب ضمان تمريري ويستوفي ذلك البيع أو الترتيب شرط إلغاء الإعتراف.

١٥/١/٥ *الملخص*

فيما يلي الخطوات الثمانية المرتبطة بتقييم ما إذا ينبغي إلغاء الإعتراف بالأصل المالي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩:

(١) *توحيد كافة الشركات التابعة (بما في ذلك أي منشأة ذات غرض خاص).*

(٢) *تحديد ما إذا يتم تطبيق مبادئ إلغاء الإعتراف على جزء أو كامل الأصل (أو مجموعة من الأصول المشابهة).*

(٣) *هل انتهت مدة الحقوق في التدفقات النقدية من الأصل؟ إن كان الجواب بالإيجاب، ينبغي إلغاء الإعتراف بالأصل. وإن كان بالنفي، انتقل إلى الخطوة ٤.*

(٤) *هل قامت المنشأة بنقل حقوقها في استلام التدفقات النقدية من الأصل؟ إذا كان الجواب بالإيجاب، انتقل إلى الخطوة ٦. وإن كان بالنفي، انتقل إلى الخطوة ٥.*

(٥) *هل تحملت المنشأة إلتزام تعاقدي بدفع التدفقات النقدية من الأصل الذي يحقق الشروط الثلاثة؟* وكما تم مناقشته في القسم السابق، فإن الشروط الثلاثة هي:

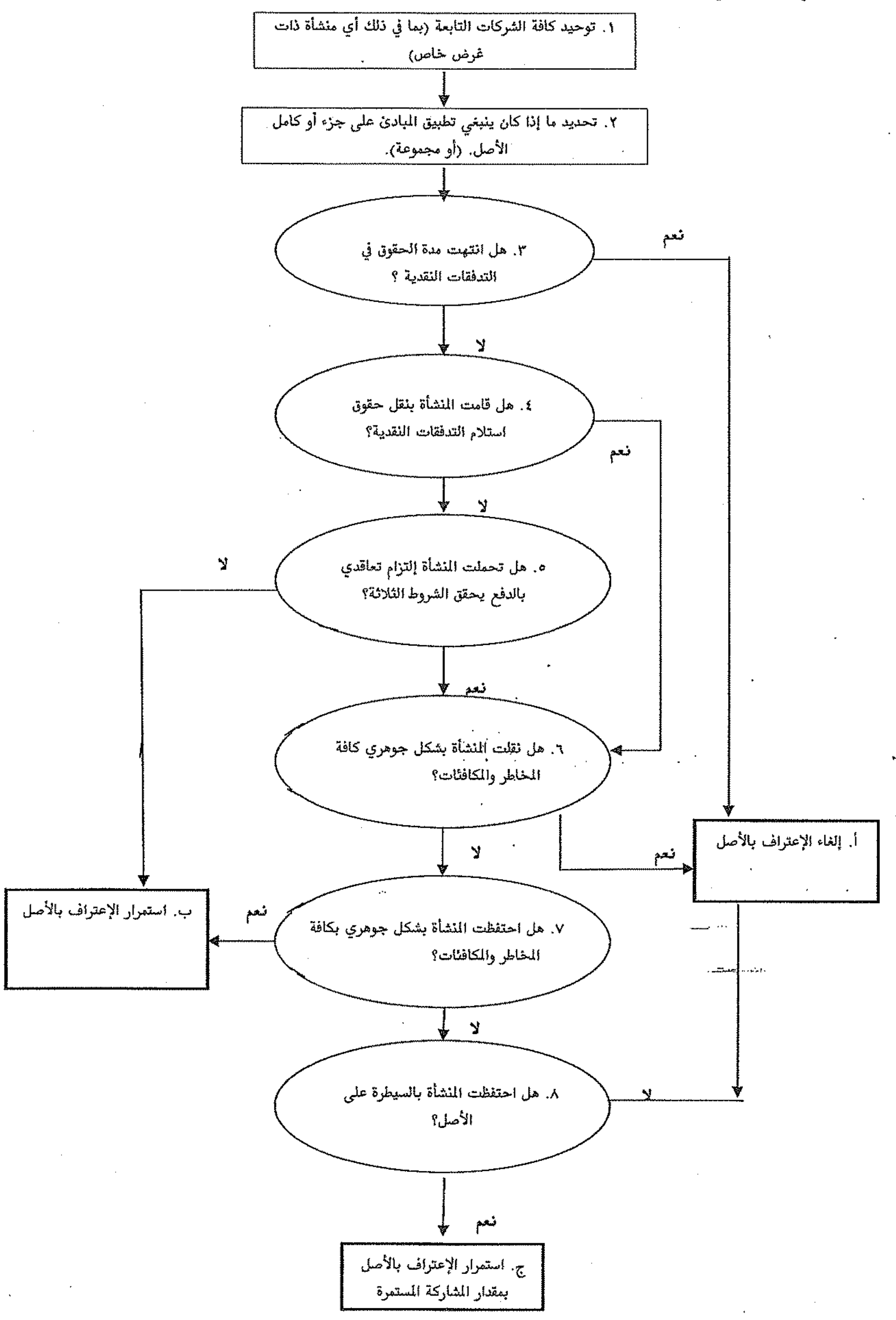
(١)أن لا يكون لدى المنشأة إلتزام تعاقدي بدفع التدفقات النقدية إلا إذا قامت بتحصيل مبالغ مكافئة من الأصل الأصلي. (٢) يحظر على الناقل بيع أو رهن الأصل الأصلي. (٣) لدى الناقل إلتزام تعاقدي بسداد التدفقات النقدية بدون تأخير جوهري. إذا كان الجواب بالإيجاب، انتقل إلى الخطوة ٦. وإن كان بالنفي، ينبغي الاستمرار في الإعتراف بالأصل.

(٦) *هل نقلت المنشأة بشكل جوهري كافة المخاطر والمكافئات؟* إن كان الجواب بالإيجاب، ينبغي إلغاء الإعتراف بالأصل. وإن كان بالنفي، انتقل إلى الخطوة ٧.

(٧) *هل احتفظت المنشأة بشكل جوهري بكافة المخاطر والمكافئات؟* إن كان الجواب بالإيجاب، ينبغي استمرار الإعتراف بالأصل. وإن كان بالنفي، انتقل إلى الخطوة ٨.

(٨) *هل احتفظت المنشأة بالسيطرة على الأصل؟* إن كان الجواب بالإيجاب، يستمر الإعتراف بالأصل بمقدار مشاركة المنشأة المستمرة. وإن كان بالنفي، ينبغي إلغاء الإعتراف بالأصل.

يوضح الشكل التالي هذه الخطوات:



حالة دراسية ٤

توضح هذه الحالة تطبيق مبدأ إلغاء الإعتراف بالأصول المالية

الحقائق

خلال فترة إعداد التقارير، قامت المنشأة "أ" ببيع أصول مالية متنوعة:

(أ) تبيع المنشأة "أ" أصلا ماليا مقابل ١٠,٠٠٠ دولار. وليس هناك أي شروط مرفقة بالبيع ولا تحتفظ المنشأة "أ" بأي حقوق أو إلتزامات أخرى.

(ب) تبيع المنشأة "أ" إستثماراً معيناً في الأسهم مقابل ١٠,٠٠٠ دولار لكنها تحتفظ بخيار شراء لإعادة شراء الأسهم في أي وقت بسعر يساوي قيمتها العادلة الحالية في تاريخ إعادة الشراء.

(ج) تبيع المنشأة "أ" محفظة ذمم مدينة قصيرة الأجل مقابل ١٠٠,٠٠٠ دولار وتعد بدفع مبلغ يصل إلى ٣,٠٠٠ دولار لتعويض المشتري إذا وعندما يحصل أي تعثر في السداد. وتكون خسائر الإئتمان المتوقعة أقل بكثير من ٣,٠٠٠ دولار، وليس هناك أي مخاطر هامة أخرى.

(د) تبيع المنشأة "أ" محفظة ذمم مدينة مقابل ١٠,٠٠٠ دولار لكنها تحتفظ بحق خدمة الذمم المدينة مقابل رسوم محددة (أي تحصيل الدفعات على الذمم المدينة وتحويلها إلى مشتري الذمم المدينة). ويلبي ترتيب الإيفاء شروط الضمان التمريري.

(هـ) تبيع المنشأة "أ" إستثماراً معيناً في الأسهم مقابل ١٠,٠٠٠ دولار وتبرم في نفس الوقت مبادلة إرجاع إجمالية مع المشتري يُرجع المشتري بموجبها أي زيادات في القيمة إلى المنشأة "أ" وتدفع المنشأة "أ" للمشتري فائدة مضافاً إليها تعويضاً عن أي انخفاض في قيمة الإستثمار.

(و) تبيع المنشأة "أ" محفظة ذمم مدينة مقابل ١٠٠,٠٠٠ دولار وتعد بدفع مبلغ يصل إلى ٣,٠٠٠ دولار لتعويض المشتري إذا وعندما يحصل أي تعثر في السداد. وتتجاوز خسائر الإئتمان المتوقعة مبلغ ٣,٠٠٠ دولار بكثير.

المطلوب

مساعدة المنشأة "أ" عن طريق تقييم مدى ملائمة إلغاء الإعتراف في كل من الحالات المذكورة أعلاه.

الحل

(أ) يتعين على المنشأة "أ" إلغاء الإعتراف بالأصل المالي المنقول، لأنها قامت بنقل كافة مخاطر ومكافئات الملكية.

(ب) ينبغي على المنشأة "أ" إلغاء الإعتراف بالأصل المالي المنقول، لأنها قامت بنقل كافة مخاطر ومكافئات الملكية بشكل جوهري. وفي حين احتفظت المنشأة "أ" بخيار شراء (أي الحق الذي يعيق في العادة إلغاء الإعتراف)، فإن سعر ممارسة خيار الشراء هذا هو القيمة العادلة الحالية للأصل في تاريخ إعادة الشراء. لذلك، لا بد أن تكون قيمة خيار الشراء قريبة من الصفر. وعليه، لم تحتفظ المنشأة "أ" بأي مخاطر ومكافئات ملكية هامة.

(ج) ينبغي أن تستمر المنشأة "أ" في الإعتراف بالذمم المدينة المنقولة لأنها احتفظت بشكل جوهري بكافة مخاطر ومكافئات الذمم المدينة. كما احتفظت بكافة مخاطر الإئتمان المتوقعة وليس هناك أي مخاطر جوهرية أخرى.

(د) يتعين على المنشأة "أ" إلغاء الإعتراف بالذمم المدينة لأنها نقلت بشكل جوهري كافة المخاطر والمكافئات. واعتمادا على ما إذا ستحصل المنشأة "أ" على تعويض كاف مقابل حق خدمة الدين، ويمكن أن تضطر المنشأة "أ" إلى الإعتراف بأصل أو إلتزام خدمة مقابل حق خدمة الدين.

(هـ) ينبغي أن تستمر المنشأة "أ" في الإعتراف بالإستثمار المباع لأنها احتفظت بشكل جوهري بكافة مخاطر ومكافئات الملكية. وينتج عن مبادلة الإرجاع الإجمالية تعرض المنشأة "أ" إلى كافة الزيادات والإنخفاضات في قيمة الإستثمار.

(و) لم تحتفظ المنشأة "أ" ولم تنقل بشكل جوهري كافة مخاطر ومكافئات الأصول المنقولة. لذلك، تحتاج المنشأة "أ" إلى تقييم ما إذا كانت قد نقلت السيطرة أو احتفظت بها. وعلى افتراض أن الذمم المدينة غير متوفرة في السوق بسهولة، يعتبر أن المنشأة "أ" تحتفظ بالسيطرة على الذمم المدينة. لذلك، عليها أن تستمر في الإعتراف بمشاركتها المستمرة في الذمم المدينة، أي أحد المبلغين التاليين، أيهما أقل (١) مبلغ الأصل (١٠٠,٠٠٠ دولار) و (٢) أقصى مبلغ المقابل النقدي المستلم الذي يمكن أن يطلب منها سداده (٣,٠٠٠ دولار).

٢/٥ إلغاء الإعتراف بالإلتزامات المالية

١/٢/٥ تختلف متطلبات إلغاء الإعتراف بالإلتزامات المالية عن تلك المتطلبات الخاصة بالأصول المالية. فليس هناك متطلب يقضي بتقييم مدى احتفاظ المنشأة بالمخاطر والمكافئات من أجل إلغاء الإعتراف بالإلتزام المالي. وبدلا من ذلك، تركز متطلبات إلغاء الإعتراف بالإلتزامات المالية على ما إذا تم إطفاء الإلتزام المالي. ويعني هذا أن إلغاء الإعتراف بالإلتزام المالي يكون ملائما عندما يتم تلبية

أو إلغاء أو انتهاء الإلتزام التعاقدي المحدد في العقد. وفي غياب الإعفاء القانوني من إلتزام تعاقدي ما، يكون إلغاء الإعتراف غير ملائم حتى لو كان على المنشأة تخصيص أموال في صندوق ائتمان لتسديد الإلتزام (المسمى بتسديد الدين من ناحية جوهرية).

٢/٢/٥ إذا تم إعادة شراء إلتزام مالي (مثلا، عندما تعيد المنشأة شراء سند في السوق كانت قد أصدرته سابقاً)، يكون إلغاء الإعتراف ملائماً حتى لو كانت المنشأة تخطط لإعادة إصدار السند في المستقبل. وإذا تم إعادة شراء أو استرداد الإلتزام المالي بمبلغ يختلف عن مبلغه المسجل، يتم عندئذ الإعتراف بأي ربح أو خسارة إطفاء في حسابات الربح أو الخسارة.

٣/٢/٥ يتم أيضاً الإعتراف بأي ربح أو خسارة إطفاء إذا قامت المنشأة بمقايضة الإلتزام المالي الأصلي بإلتزام مالي جديد بشروط مختلفة جوهرياً أو يعدل بشكل جوهري شروط إلتزام مالي قائم. وفي تلك الحالات، يساوي ربح أو خسارة الإطفاء الفرق بين المبلغ المسجل للإلتزام المالي القديم والقيمة العادلة الأولية (إضافة إلى تكاليف المعاملة) للإلتزام المالي الجديد. ويعتبر أن للمقايضة أو التعديل شروطاً مختلفة بشكل جوهري إذا كان الفرق في القيمة الحالية للتدفقات النقدية بموجب الشروط القديمة والجديدة هو ١٠٪ على الأقل، مخصوما باستخدام سعر الفائدة الفعلية الأصلي لأداة الدين الأصلية.

حالة دراسية ٥

توضح هذه الحالة تطبيق مبدأ إلغاء الإعتراف بالإلتزامات المالية.

الحقائق

(أ) ينتهي خيار البيع المكتوب من قبل المنشأة "أ".

(ب) تدين المنشأة "أ" للمنشأة "ب" بمبلغ ٥٠,٠٠٠ دولار وقد عملت على تخصيص ذلك المبلغ في صندوق ائتمان خاص بحيث لا يُستخدم لأي غرض بإستثناء الدفع للمنشأة "ب".

(ج) تدفع المنشأة "أ" للمنشأة "ب" مبلغ ٥٠,٠٠٠ دولار لإستيفاء إلتزام تعاقدي بدفع مبلغ ٥٠,٠٠٠ دولار للمنشأة "ب".

المطلوب

تقييم مدى ملائمة إلغاء الإعتراف في كل من الحالات المذكورة أعلاه.

الحل

(أ) يكون إلغاء الإعتراف ملائما لأن إلتزام الخيار قد إنتهى. لذلك، لم يعد على المنشأة إلتزام تعاقدي وتم إطفاء الإلتزام.

(ب) لا يكون إلغاء الإعتراف ملائما لأن المنشأة "أ" لا تزال مدينة للمنشأة "ب" بمبلغ ٥٠,٠٠٠ دولار. ولم تحصل على إعفاء قانوني من دفع هذا المبلغ.

(ج) يكون إلغاء الإعتراف ملائماً لأن المنشأة "أ" قامت بتلبية إلتزامها بدفع مبلغ ٥٠,٠٠٠ دولار.

٦. القياس

١/٠/٦ يشير مصطلح "القياس" إلى تحديد المبلغ المسجل لأصل أو إلتزام في الميزانية العمومية. وتتناول متطلبات القياس الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أيضاً ما إذا كان ينبغي شمل الأرباح والخسائر من الأصول والإلتزامات المالية في حسابات الربح أو الخسارة أو الإعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية.

٢/٠/٦ تناقش الأقسام اللاحقة الجوانب التالية من قياس الأصول والإلتزامات المالية:

- القياس الأولي (القياس عندما يتم الإعتراف بالأصل المالي أو الإلتزام المالي لأول مرة).
- القياس اللاحق (القياس اللاحق للإعتراف الأولي). ويناقش هذا القسم الفرعي كيفية تحديد التكلفة والتكلفة المطفأة والقيمة العادلة.
- انخفاض القيمة (التعديلات على القياس بسبب الخسائر المتكبدة).

٣/٠/٦ يمكن أيضاً تعديل قياس الأصل أو الإلتزام بسبب علاقة تحوط محددة. ويناقش هذا الفصل لاحقاً محاسبة التحوط.

١/٦ القياس الأولي

١/١/٦ عندما يتم الإعتراف بأصل مالي أو إلتزام مالي بشكل أولي في الميزانية العمومية، يتم قياس الأصل أو الإلتزام بالقيمة العادلة (إضافة إلى تكاليف المعاملة في بعض الحالات). *والقيمة العادلة* هي المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به أو تسوية إلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري. وبعبارة أخرى، فإن القيمة العادلة هي سعر المعاملة الفعلي أو المقدر في تاريخ إعداد التقارير لمعاملة تحصل بين الأطراف غير ذات العلاقة التي تملك معلومات كافية حول الأصل أو الإلتزام الذي يتم قياسه.

٢/١/٦ حيث أن القيمة العادلة هي سعر المعاملة في السوق، يُفترض عموماً عند الإعتراف الأولي أن القيمة العادلة تساوي مبلغ المقابل النقدي المدفوع أو المقبوض مقابل الأصل المالي أو الإلتزام المالي. وعليه، يحدد معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أن أفضل إثبات للقيمة العادلة للأداة المالية عند الإعتراف الأولي هو عموماً سعر المعاملة. ويمكن أن تكون المنشأة قادرة على التغلب على ذلك الإفتراض بناء على بيانات السوق التي يتم ملاحظتها: وبمعنى آخر، إذا كان هناك فرق بين سعر المعاملة والقيمة العادلة كما هو مثبت من خلال المقارنة مع معاملات السوق الحالية الأخرى الملحوظة في نفس الأداة أو على أساس أسلوب تقييم يشمل فقط بيانات السوق الملحوظة، فإنه ينتج ربح أو خسارة مباشرة عند الإعتراف الأولي.

٣/١/٦ يمكن أن تنشأ *تكاليف المعاملة* عند استملاك الأداة المالية أو إصدارها أو التصرف بها. وتعتبر تكاليف المعاملة تكاليف متزايدة، مثل الرسوم والعمولات المدفوعة للوكلاء والمستشارين والوسطاء والتجار؛ والضرائب المفروضة من قبل الوكالات التنظيمية وبورصات الأوراق المالية؛ ورسوم وضرائب النقل. وباستثناء تلك الأصول والإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، يتم رسملة تكاليف المعاملة التي يمكن نسبها مباشرة إلى استملاك أو إصدار الأصل أو الإلتزام المالي (أي أنها تضاف إلى القيمة العادلة وتُشمل في القياس الأولي للأصل أو الإلتزام المالي ويتم قيدها كمصروف خلال عمر البند، عند حصول انخفاض القيمة أو عند إلغاء الإعتراف، حسبما هو مناسب). ويتم قيد تكاليف المعاملة على أنها مصاريف مباشرة للأصول أو الإلتزامات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة، لأن دفع تكاليف المعاملة لا يؤدي إلى أي زيادة في المنافع الإقتصادية المستقبلية للمنشأة (أي أنه لا يمكنك بيع أصل مالي بسعر أعلى لأنك قد دفعت تكاليف المعاملة).

مثال

تشتري المنشأة "أ" ١٠٠ سهم في المنشأة "ب" بسعر معلن قيمته ١٢٤ دولار وبمقابل نقدي إجمالي قدره ١٢,٤٠٠ دولار. إضافة إلى ذلك، تتكبد المنشأة "أ" تكاليف المعاملة بصورة عمولات وسطاء بقيمة ١٠٠ دولار لشراء الأسهم. وتصنف المنشأة "أ" الأسهم بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. وفي هذه الحالة، تسجل المنشأة "أ" القيود اليومية التالية عند الإعتراف الأولي:

أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة	١٢,٤٠٠	
مصروف العمولات	١٠٠	
نقد		١٢,٥٠٠

(للإعتراف بشراء ١٠٠ سهم بالقيمة العادلة ١٢,٤٠٠ دولار)

لو كانت المنشأة "أ" صنفت أسهم المنشأة "ب" على أنها متوفرة برسم البيع (أي فئة لا يعترف فيها بالتغيرات في القيمة العادلة في حسابات الربح أو الخسارة)، لكانت تكاليف المعاملة قد شُملت في القياس الأولي للأصل المالي:

أصل مالي متوفر برسم البيع	١٢,٥٠٠	
نقد		١٢,٥٠٠

(للإعتراف بشراء ١٠٠ سهم بالقيمة العادلة مضافاً إليها تكاليف المعاملة بقيمة ١٢,٥٠٠ دولار)

تنطبق نفس المتطلبات على الإلتزامات المالية. على سبيل المثال، إذا أصدرت المنشأة "أ" سندات مقابل إجمالي عائدات بقيمة ١٧,١٠٠ دولار، وتكبدت تكاليف المعاملة بقيمة ٣٠٠ دولار خلال إصدار السندات، فإنها تسجل قيود اليومية التالية، على إفتراض أنه لا يتم قياس السندات بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

سندات	١٦,٨٠٠	
نقد		١٦,٨٠٠

(للإعتراف بإصدار السندات مقابل عوائد صافية بقيمة ١٦,٨٠٠ دولار)

٤/١/٦ يمكن أن يكون هناك فرق بين القيمة العادلة والمقابل النقدي المقبوض أو المدفوع لمعاملات الطرف ذي العلاقة أو المعاملات التي تتوقع أن تحصل فيها المنشأة على بعض المنافع الأخرى. وإذا كان هناك فرق بين المقابل النقدي المقبوض أو المدفوع والمبلغ الأولي المعترف به للأصل أو الإلتزام المالي، يتم الإعتراف بهذا الفرق في حسابات الربح أو الخسارة (ما لم تكن مؤهلة كنوع آخر من الأصول أو الإلتزامات).

حالة عملية

عندما تباع البضائع أو الخدمات، يعطي البائع أحياناً للمشتري بعض الوقت المحدد لدفع مبلغ الفاتورة، كمدة ٦٠ يوما مثلاً، دون فائدة معلنة. ويعني هذا أن البائع يحصل على ذمم مدينة قصيرة الأجل وأن المشتري يحصل على ذمم دائنة قصيرة الأجل تلبي تعريف الأدوات المالية ويتم محاسبتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ومن حيث المفهوم، لا بد من قياس هذه الذمم الدائنة أو المدينة بقيمتها الحالية (أي القيمة الحالية لمبلغ الفاتورة المخصوم باستخدام أسعار الفائدة السوقية الحالية المطبقة). وفي

تلك الحالة، تستحق الفائدة خلال مدة الذمم المدينة للفرق بين القيمة الحالية الأولية ومبلغ الفاتورة. وكواحدة من سبل التسهيل العملية، يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بقياس الذمم المدينة والذمم الدائنة قصيرة الأجل دون فرض فائدة على مبلغ الفاتورة الأصلي إذا كان أثر الخصم غير هام. وبالنسبة للذمم المدينة أو الدائنة طويلة الأجل التي لا تدفع فائدة أو تدفع فائدة أقل من السعر السائد في السوق، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ القياس أولياً بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية التي سيتم قبضها أو دفعها.

حالة دراسية ٦

توضح هذه الحالة كيفية قياس أصل مالي أو التزام مالي عند الإعتراف الأولي.

الحقائق

خلال عام ٢٠X٥، تشتري المنشأة "أ" وتتكبد الأصول والإلتزامات المالية التالية:

(أ) يتم شراء أوراق دين محتفظ بها للمتاجرة مقابل ٥٠,٠٠٠ دولار. ويتم تكبد ٢٠٠ دولار كتكاليف معاملة.

(ب) يتم شراء أوراق مالية لحقوق الملكية مصنفة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة مقابل ٢٠,٠٠٠ دولار. وعمولة التاجر المدفوعة هي ٣٧٥ دولار.

(ج) يتم شراء سند مصنف على أنه متوفر برسم البيع بعلاوة على القيمة الاسمية. والقيمة الاسمية هي ١٠٠,٠٠٠ والعلاوة هي ١,٠٠٠ دولار (وبالتالي يكون إجمالي المبلغ المدفوع هو ١٠١,٠٠٠ دولار). إضافة إلى ذلك، يتم تكبد تكاليف معاملة بقيمة ١,٥٠٠ دولار.

(د) يتم إصدار سند تم قياسه بالتكلفة المطفأة مقابل ٣٠,٠٠٠ دولار. وتكاليف الإصدار هي ٦٠٠ دولار.

المطلوب

تحديد المبلغ المسجل الأولي لكل من هذه الأدوات المالية.

الحل

(أ) المبلغ المسجل الأولي هو ٥٠,٠٠٠ دولار. ويتم قيد تكاليف المعاملة البالغة ٢٠٠ دولار على أنها مصاريف. وتنطبق هذه المعالجة لأنه يتم تصنيف أوراق الدين على أنها محتفظ بها للمتاجرة ولذلك يتم قياسها بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حسابات الربح أو الخسارة.

(ب) المبلغ المسجل الأولي هو ٢٠,٠٠٠ دولار. ويتم قيد عمولة التاجر البالغة ٣٧٥ دولار كمصروف. وتنطبق هذه المعالجة لأنه يتم تصنيف الأوراق المالية لحقوق الملكية بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حسابات الربح أو الخسارة.

(ج) المبلغ المسجل الأولي هو ١٠٢,٥٠٠ دولار (أي مجموع المبلغ المدفوع مقابل الأوراق المالية وتكاليف المعاملة). وتنطبق هذه المعالجة لأنه لا يتم قياس السند بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حسابات الربح أو الخسارة.

(د) المبلغ المسجل الأولي هو ٢٩,٤٠٠ دولار (أي المبلغ المقبوض من إصدار السند مطروحا منه تكاليف المعاملة المدفوعة). وبالنسبة للإلتزامات، يتم إقتطاع تكاليف المعاملة، وليس إضافتها، من المبلغ المسجل الأولي. وتنطبق هذه المعالجة لأنه لا يتم قياس السند بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حسابات الربح أو الخسارة.

٢/٦ القياس اللاحق

١/٠/٢/٦ يتم بعد الإعتراف الأولي قياس الأصول والإلتزامات المالية باستخدام أحد سبل القياس الثلاث التالية:

(١) التكلفة

(٢) التكلفة المطفأة

(٣) القيمة العادلة

٢/٠/٢/٦ يعتمد ما إذا يتم قياس الأصل أو الإلتزام المالي بسعر التكلفة أو التكلفة المطفأة أو القيمة العادلة على تصنيفه ضمن أحد الفئات الأربعة للأصول المالية أو فئتي الإلتزامات المالية المحددة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ وما إذا كان من الممكن تحديد قيمتها العادلة بشكل موثوق.

٣/٠/٢/٦ ولأنه يتم قياس الفئات المختلفة بطرق مختلفة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، تتصف عادة متطلبات القياس الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بأنها منهج قياس مختلط. ومن حيث المفهوم، فإن المنهج البديل سيكون قياس كافة الأصول والإلتزامات المالية بنفس الطريقة (مثلا بالقيمة العادلة). وتكمن إحدى منافع هذا المنهج في إمكانية إلغاء بعض التعقيد الذي يتسم به معيار المحاسبة الدولي ٣٩، لأن الحاجة إلى إرشادات حول التصنيف ومحاسبة التحوط سوف تتدنى. إلا أن هناك



إجماعاً ضئيلاً حاليا نحو التحول إلى منهج بديل في المستقبل القريب. على سبيل المثال، يعتقد البعض أن القيم العادلة ليست موثوقة بما فيه الكفاية في جميع الحالات حتى يتم شملها في البيانات المالية الرئيسية.

١/٢/٦ *التكلفة*

١/١/٢/٦ *التكلفة* هي المبلغ الذي يتم مقابلـه شراء أصل أو تكبد إلتزام، بما في ذلك تكاليف المعاملة. (أي الأتعاب أو العمولات المدفوعة).

مثال

إذا قامت منشأة ما بشراء أصل مالي مقابل سعر قدره ٢٣٠ دولار، وتكبدت تكاليف بقيمة ٢٠ دولار يمكن نسبها مباشرة إلى الشراء، فإن تكلفة ذلك الأصل تساوي ٢٥٠ دولار.

٢/١/٢/٦ بعد الإعتراف الأولي، يتم قياس نوع واحد فقط من الأدوات المالية بسعر التكلفة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩: الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية غير المسعرة التي لا يمكن قياسها بموثوقية بالقيمة العادلة، بما في ذلك المشتقات المرتبطة بأدوات حقوق الملكية غير المسعرة هذه والتي يجب تسويتها من خلالها. على سبيل المثال، يمكن أن تستنتج المنشأة أنه لا يمكن قياس القيمة العادلة لإستثمار في منشأة غير عامة (إستثمار "حقوق ملكية خاصة") بشكل موثوق. وفي تلك الحالة، يتوجب على المنشأة قياس الإستثمار بسعر التكلفة.

مثال

تشتري المنشأة "أ" ملكية بنسبة ١٠٪ من الأسهم العادية في منشأة غير عامة مبتدئة مقابل تكلفة إجمالية قيمتها ٢٥٠ دولار مدفوعة نقدا.

وبالتالي، وعند الإعتراف الأولي، فإنها تقيد الأصول المالية بالمدين بقيمة ٢٥٠ دولار وتقيد بالدائن نقد بقيمة ٢٥٠ دولار.

	مدين	دائن
الأصل المالي	٢٥٠	
نقد		٢٥٠

لا يوجد سوق نشط للأسهم، وتحدد المنشأة "أ" أنه من غير المحتمل تقدير القيمة العادلة للأسهم بشكل موثوق باستخدام أساليب التقييم. وفي تلك الحالة، ينبغي أن تستمر المنشأة "أ" بقياس الإستثمار بسعر تكلفته البالغة ٢٥٠ دولار في كل تاريخ لاحق لإعداد التقارير طالما بقي الأصل محتفظ به، على إفتراض أنه لم تنخفض قيمة الأصل.

٣/١/٢/٦ في حين يتم الإحتفاظ بالإستثمار الذي تم قياسه بسعر التكلفة، لا يتم عادة الإعتراف بالأرباح أو الخسائر غير المحققة في حسابات الربح أو الخسارة. إلا أنه يتم الإبلاغ عن أي توزيعات أرباح نقدية مقبوضة على أنها دخل لتوزيعات الأرباح.

مثال

إذا قبضت المنشأة "أ" توزيعات أرباح نقدية بقيمة ١٠ دولار، فإنها تسجل قيد اليومية التالي:

	مدين	دائن
نقد	١٠	
توزيعات أرباح		١٠

٤/١/٢/٦ عندما يباع إستثمار محتفظ به بسعر التكلفة أو يتم إلغاء الإعتراف به خلافاً لذلك، يتم الإعتراف بأي فرق بين مبلغه المسجل والمقابل النقدي المقبوض في حسابات الربح أو الخسارة.

مثال

إذا باعت المنشأة "أ" إستثماراً محتفظ به بسعر التكلفة ومسجل في الميزانية العمومية بقيمة ١٢٠ دولار مقابل نقد قيمته ١٧٠ دولار، فإنها تعترف بكسب متحقق من الدخل بقيمة ٥٠ دولار.

	مدين	دائن
نقد	١٧٠	
أصل مالي		١٢٠
ربح البيع		٥٠

حالة دراسية ٧

توضح هذه الحالة متى يتم قياس الإستثمار بسعر التكلفة.

الحقائق

خلال عام ٢٠X٦، اشترت المنشأة "أ" الأدوات المالية التالية:

(أ) أسهم مسعرة في البورصة
(ب) سندات مسعرة في سوق سندات نشط
(ج) سندات غير مسعرة في سوق نشط
(د) أسهم غير مسعرة في سوق نشط ولكن يمكن تقدير قيمتها العادلة باستخدام أساليب التقييم
(هـ) أسهم غير مسعرة في سوق نشط ولا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق

(و) مشتقة مرتبطة بأداة حق ملكية غير مسعرة ويجب تسويتها من خلالها ولا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق.

المطلوب

توضيح أي من البنود أعلاه يتم قياسه بسعر التكلفة.

الحل

يتم قياس البندين (ه) و (و) فقط بسعر التكلفة.

(أ) تقاس دائما الأسهم المسعرة في البورصة بالقيمة العادلة، على إفتراض أن السوق نشط.

(ب) تقاس السندات المسعرة في سوق سندات نشط بالقيمة العادلة أو التكلفة المطفأة، اعتمادا على تصنيفها.

(ج) تقاس السندات غير المسعرة في سوق نشط بالقيمة العادلة أو التكلفة المطفأة، اعتمادا على تصنيفها.

(د) تقاس دائما الأسهم غير المسعرة في سوق نشط، ولكن يمكن تقدير قيمتها العادلة باستخدام أساليب التقييم، بالقيمة العادلة.

(هـ) تقاس الأسهم غير المسعرة في سوق نشط والتي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق، بسعر التكلفة.

(و) تقاس المشتقة المرتبطة بأداة حق الملكية غير المسعرة والتي يجب تسويتها من خلالها والتي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق بسعر التكلفة.

٢/٢/٦ التكلفة المطفأة

١/٢/٢/٦ *التكلفة المطفأة* هي عبارة عن تكلفة أصل أو إلتزام كما يتم تعديلها، كلما كان ذلك ضرورياً، لتحقيق سعر فائدة فعلي ثابت خلال عمر الأصل أو الإلتزام (أي دخل فائدة ثابت أو مصروف فائدة ثابت كنسبة من المبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام المالي).

مثال

إذا كانت التكلفة المطفأة لإستثمار معين في أداة دين لا يتم فيه تقديم دفعات فائدة أو مبلغ أصلي خلال السنة في بداية عام ٢٠X٤ تساوي ١٠٠,٠٠٠ دولار، وكان سعر الفائدة الفعلية هو ١٢٪، وبلغت التكلفة المطفأة في نهاية عام ٢٠X٤ ما قيمته ١١٢,٠٠٠ دولار [١٠٠,٠٠٠ + (١٢٪ × ١٠٠,٠٠٠)].

٢/٢/٢/٦ يتم بعد القياس الأولي قياس هذه الفئات من الأصول والإلتزامات المالية بالتكلفة المطفأة في الميزانية العمومية:

- الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق
- القروض والذمم المدينة.
- الإلتزامات المالية التي لم يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

٣/٢/٢/٦ من غير الممكن حساب التكلفة المطفأة للأدوات التي ليس لها دفعات محددة أو قابلة للتحديد، مثل أدوات حقوق الملكية. لذلك، لا يمكن تصنيف هذه الأدوات ضمن هذه الفئات.

٤/٢/٢/٦ بالنسبة للإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق والقروض والذمم المدينة، تشمل بنود الدخل والمصروف دخل الفائدة وخسائر انخفاض القيمة. إضافة لذلك، إذا تم بيع إستثمار محتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق أو قرض أو ذمم مدينة، يتم الإعتراف بالأرباح أو الخسائر المتحققة في حسابات الربح أو الخسارة. لكن ينبغي الملاحظة، كما نوقش، بأن مبيعات الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق تحرم المنشأة عادة من أهلية استخدام ذلك التصنيف لأي أصول أخرى كانت لتُصنف خلافاً لذلك على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق.

٥/٢/٢/٦ تعتبر الإلتزامات المالية التي تم قياسها بالتكلفة المطفأة هي جميع الإلتزامات المالية بإستثناء تلك التي يتم قياسها بالقيمة العادلة. وبالنسبة للإلتزامات المالية التي تم قياسها بالتكلفة المطفأة، تعتبر أكثر بنود المصاريف أهمية هو مصروف الدخل. بالإضافة إلى ذلك، إذا تم تسديد الإلتزامات المالية أو تم إعادة شرائها قبل تاريخ استحقاقها، تنتج أرباح أو خسائر إطفاء إذا كان سعر إعادة الشراء مختلفا عن المبلغ المسجل.

٦/٢/٢/٦ من أجل تحديد التكلفة المطفأة للأصل أو الإلتزام، تطبق المنشأة طريقة سعر الفائدة الفعلية. وتحدد طريقة سعر الفائدة الفعلية أيضاً حجم مصاريف الفائدة أو دخل الفائدة الذي ينبغي الإبلاغ عنه في كل فترة للأصل المالي أو الإلتزام المالي.

٧/٢/٢/٦ توزع طريقة سعر الفائدة الفعلية الدفعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية التعاقدية (أو المقدرة، عندما يكون الأصل أو الإلتزام

مستحق الدفع مسبقاً) خلال العمر المتوقع للأداة المالية أو، حسبما هو مناسب، خلال فترة أقصر، بهدف تحقيق سعر فائدة فعلية ثابتة (عائد) في كل فترة خلال عمر الأداة المالية.

٨/٢/٢/٦ *سعر الفائدة الفعلية* هو عبارة عن معدل العائد الداخلي للتدفقات النقدية للأصل أو الإلتزام، بما في ذلك المبلغ الأولي المدفوع أو المقبوض ودفعات الفائدة ودفعات سداد المبلغ الأصلي.

حالة عملية

يمكن حساب سعر الفائدة الفعلية باستخدام آلة حاسبة أو برنامج الجداول الإلكترونية. وبالمصطلحات الرياضية، يتم إيجاد الفائدة الفعلية من خلال إعداد هذه المعادلة وحلها باعتبار سعر الفائدة (y) يساوي (١) المبلغ المسجل الأولي للأصل أو الإلتزام (PV) مع (٢) القيمة الحالية للفائدة المستقبلية المقدرة والتدفقات النقدية للمبلغ الأصلي (CF) في كل فترة (i).

$$PV = {}^{n}\sum_{i=1} \frac{CFi}{(1+y)^{i}}$$

في بعض الحالات، يساوي سعر الفائدة الفعلية سعر الفائدة المصرح به للأصل أو الإلتزام. وهذا هو الحال عادة بالنسبة للقروض وأوراق الدفع أو القبض قصيرة الأجل حيث تساوي العائدات الأولية المبلغ الأصلي وتكون المنشأة طرفاً في الشروط التعاقدية في بدايتها. وبالنسبة لهذه الأصول، تساوي التكلفة المطفأة التكلفة وتكونان بنفس القيمة في كل فترة. وفي حالات أخرى، يختلف سعر الفائدة الفعلية عن سعر الفائدة المصرح به. ويكون هذا هو الحال عندما يتم شراء أو إصدار أوراق دين بعلاوة (سعر أعلى) أو خصم (سعر أقل) إلى المبلغ الأصلي (الاسمي) المصرح به. وفي تلك الحالات، من الضروري عادة حساب سعر الفائدة الفعلية وإعداد جدول إطفاء لتحديد التكلفة المطفأة في كل فترة.

مثال

يوضح هذا المثال على جدول الإطفاء كيف توزع طريقة الفائدة الفعلية المدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة من أجل تحقيق سعر فائدة فعلية ثابت (عائد) في كل فترة خلال عمر الأداة المالية.

وعلى إفتراض أن لأوراق الدين مبلغ أصلي مصرح به بقيمة ١٠٠,٠٠٠ دولار، سيتم سداده من قبل الجهة المصدرة في تاريخ الإستحقاق خلال ٥ سنوات، وسعر فائدة مصرح به في القسيمة بنسبة ٦٪ لكل سنة مستحقة الدفع سنويا في نهاية كل سنة حتى تاريخ الإستحقاق (أي ٦,٠٠٠ دولار سنويا). وتشتري المنشأة "أ" أوراق الدين في السوق في ١ يناير 20X1 مقابل ٩٣,٤٠٠ دولار (بما في ذلك تكاليف المعاملة البالغة ١٠٠ دولار)، أي بخصم قيمته ٦,٦٠٠ دولار إلى مبلغها الأصلي (الاسمي) بقيمة ١٠٠,٠٠٠ دولار. وتصنف المنشأة "أ" أوراق الدين على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق وتقوم بتسجيل قيد اليومية التالي:

إستثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق	٩٣,٤٠٠	
نقد		٩٣,٤٠٠

وعلى أساس التدفقات النقدية لأوراق الدين (أي التدفق الصادر الأولي بقيمة ٩٣,٤٠٠ دولار، وخمسة تدفقات نقدية واردة للفائدة السنوية بقيمة ٦,٠٠٠ دولار وتدفق وارد نقدي للمبلغ الأصلي في تاريخ الإستحقاق بقيمة ١٠٠,٠٠٠ دولار)، يمكن إظهار أن سعر الفائدة الفعلية (معدل العائد الداخلي) للإستثمار في أوراق الدين هو تقريبا ٧,٦٤٪. وهذا هو معدل الخصم الوحيد الذي سيعطي قيمة حالية للتدفقات النقدية المستقبلية تساوي سعر الشراء.

وبناء على سعر الفائدة الفعلية بنسبة ٧,٦٤٪، يمكن حساب التكلفة المطفأة ودخل الفائدة المبلغ عنه في كل سنة خلال عمر الأصل المالي كما هو مشار إليه في جدول الإطفاء التالي:

السنة	*(أ) التكلفة المطفأة في بداية الفترة*	*(ب) التدفقات النقدية الواردة للفائدة (بنسبة ٦٪) والتدفقات النقدية الواردة للمبلغ الأصلي*	*(ج) دخل الفائدة المبلغ عنه [= (أ) × ٧,٦٤٪]*	*(د) إطفاء خصم الدين [= (ج) – (ب)]*	*(هـ) التكلفة المطفأة في نهاية الفترة [= (أ) + (د)]*
20X1	٩٣,٤٠٠	٦,٠٠٠	٧,١٣٣	١,١٣٣	٩٤,٥٣٣
20X2	٩٤,٥٣٣	٦,٠٠٠	٧,٢٢٠	١,٢٢٠	٩٥,٧٥٣
20X3	٩٥,٧٥٣	٦,٠٠٠	٧,٣١٣	١,٣١٣	٩٧,٠٦٦
20X4	٩٧,٠٦٦	٦,٠٠٠	٧,٤١٣	١,٤١٣	٩٨,٤٧٩
20X5	٩٨,٤٧٩	١٠٦,٠٠٠	٧,٥٢١	١,٥٢١	٠٠/٠

وفي نهاية عام 20X1، تسجل المنشأة "أ" قيد اليومية التالي:

نقد	٦,٠٠٠	
إستثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق	١,١٣٣	
دخل الفائدة		٧,١٣٣

وفي نهاية عام ٢٠X٢، تسجل المنشأة "أ" قيد اليومية التالي:

نقد	٦,٠٠٠	
إستثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق	١,٢٢٠	
دخل الفائدة		٧,٢٢٠

وفي نهاية عام ٢٠X٣، تسجل المنشأة "أ" قيد اليومية التالي:

نقد	٦,٠٠٠	
إستثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق	١,٣١٣	
دخل الفائدة		٧,٣١٣

وفي نهاية عام ٢٠X٤، تسجل المنشأة "أ" قيد اليومية التالي:

نقد	٦,٠٠٠	
إستثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق	١,٤١٣	
دخل الفائدة		٧,٤١٣

وفي نهاية عام ٢٠X٥، تسجل المنشأة "أ" قيد اليومية التالي:

نقد	١٠٦,٠٠٠	
إستثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق		٩٨,٤٧٩
دخل الفائدة		٧,٥٢١

٩/٢/٢/٦ إذا لم تتزامن فترة إعداد التقارير مع تواريخ دفع الفائدة (مثلا، إذا تم دفع الفائدة مرتين سنويا، في ٣٠ مايو و ٣٠ نوفمبر، حيث تنتهي فترة إعداد التقارير في ٣١ ديسمبر)، يتم إعداد جدول الإطفاء باستخدام فترات الفائدة بدلا من فترات إعداد التقارير. ويتم بعد ذلك توزيع المبالغ المحسوبة على أنها دخل فائدة في كل فترة فائدة على فترات إعداد التقارير.

مثـال

إذا كان دخل الفائدة المحسوب باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلية لفترة الفائدة الممتدة بين ٣٠ نوفمبر ٢٠X٥ و ٣٠ مايو ٢٠X٦ يساوي ٢٤٠,٠٠٠ دولار، فإنه يتم توزيع ١/٦ ذلك المبلغ على فترة إعداد التقارير لعام ٢٠X٥ (أي ٤٠,٠٠٠ دولار) ويتم توزيع خمس أسداس ذلك المبلغ على فترة إعداد التقارير لعام ٢٠X٦ (أي ٢٠٠,٠٠٠ دولار).

في ٣١ ديسمبر ٢٠X٥، يتم تسجيل قيد اليومية التالي:

فائدة مستحقة القبض	٤٠,٠٠٠	
دخل الفائدة		٤٠,٠٠٠

عندما يتم قبض الفائدة في ٣٠ مايو ٢٠X٦، يتم تسجيل قيد اليومية التالي:

نقد	٢٤٠,٠٠٠	
دخل الفائدة		٢٠٠,٠٠٠
فائدة مستحقة القبض		٤٠,٠٠٠

حالة دراسية ٨

توضح هذه الحالة كيفية تحديد التكلفة المطفأة للأداة المالية، بما في ذلك إعداد جدول إطفاء.

الحقائق

في ١ يناير ٢٠X٥، تشتري المنشأة "أ" سندات في السوق مقابل ٥٣,٩٩٣ دولار. وللسندات مبلغ أصلي بقيمة ٥٠,٠٠٠ دولار سيتم سداده بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠X٩. وللسندات نسبة ١٠٪ مصرح بها ومستحقة الدفع سنوياً، وسعر فائدة معلن في السوق بنسبة ٨٪.

المطلوب

الإشارة إلى ما إذا تم شراء السندات بعلاوة أم بخصم. وإعداد جدول إطفاء يبين التكلفة المطفأة للسندات في نهاية كل سنة بين عامي ٢٠X٥ و ٢٠X٩ ودخل الفائدة المبلغ عنه في كل فترة.

الحل

تم شراء السندات بعلاوة على المبلغ الإسمي لأن سعر الشراء أعلى من المبلغ الإسمي. وفيما يلي جدول إطفاء يبين التكلفة المطفأة للسندات في نهاية كل سنة بين عامي ٢٠X٥ و ٢٠X٩ ودخل الفائدة المبلغ عنه في كل فترة.

السنة	(أ) التكلفة المطفأة في بداية الفترة	(ب) التدفقات النقدية الواردة للفائدة (بنسبة ١٠%) والتدفقات النقدية الواردة للمبلغ الأصلي	(ج) دخل الفائدة المبلغ عنه [= (أ) X ٨%]	(د) إطفاء علاوة الدين [= (ج) - (ب)]	(ه) التكلفة المطفأة في نهاية الفترة [= (أ) - (د)]
٢٠X٥	٥٣,٩٩٣	٥,٠٠٠	٤,٣١٩	٦٨١	٥٣,٣١٢
٢٠X٦	٥٣,٣١٢	٥,٠٠٠	٤,٢٦٥	٧٣٥	٥٢,٥٧٧
٢٠X٧	٥٢,٥٧٧	٥,٠٠٠	٤,٢٠٦	٧٩٤	٥١,٧٨٤
٢٠X٨	٥١,٧٨٤	٥,٠٠٠	٤,١٤٣	٨٥٧	٥٠,٩٢٦
٢٠X٩	٥٠,٩٢٦	٥٥,٠٠٠	٤,٠٧٤	٩٢٦	٠

٣/٢/٦ القيمة العادلة

١/٣/٢/٦ كما هو مشار إليه سابقا، *تُعرف القيمة العادلة* بأنها المبلغ الذي يمكن مقابله مبادلة أصل ما أو تسوية إلتزام ما بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري.

٢/٣/٢/٦ يتم عادة قياس ثلاث فئات من الأصول والإلتزامات المالية بالقيمة العادلة في الميزانية العمومية:

(١) الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

(٢) الأصول المالية المتوفرة برسم البيع

(٣) الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

٣/٣/٢/٦ تشمل الأصول والإلتزامات المالية في هذه الفئات الإستثمارات في أدوات الدين والإستثمارات في أدوات حقوق الملكية وأدوات الدين الصادرة المصنفة أو المحددة ضمن فئة يتم قياسها بالقيمة العادلة. غير أن هناك إستثناء واحداً من قياس القيمة العادلة ضمن هذه الفئات. وينطبق هذا الإستثناء على الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية غير المسعرة في سوق نشط والتي لا يمكن قياسها بشكل موثوق بالقيمة العادلة (أو التي تكون عبارة عن مشتقات مرتبطة بهذه الأدوات– ويجب تسويتها بها). ويتم قياس هذه الأدوات بسعر التكلفة بدلا من القيمة العادلة.

٤/٣/٢/٦ يختلف الإعتراف ببنود المصاريف والدخل في حسابات الربح أو الخسارة بين الفئات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة.

- بالنسبة للأصول المالية والإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، يتم الإعتراف بكافة التغيرات في القيمة العادلة في حسابات الربح أو الخسارة عند حدوثها. ويشمل هذا الأرباح والخسائر غير المحققة.
- بالنسبة للأصول المالية المتوفرة برسم البيع، يتم تأجيل الأرباح والخسائر غير المحققة كعنصر منفصل من حقوق الملكية إلى أن يتم تحقيقها أو يحصل انخفاض في القيمة. يتم الإعتراف فقط بدخل الفائدة ودخل توزيعات الأرباح وخسائر انخفاض القيمة وأرباح وخسائر عملة أجنبية معينة في حسابات الربح أو الخسارة بينما يتم الإحتفاظ بالأصول المالية المتوفرة برسم البيع. وعندما يتم تحقيق الأرباح أو الخسائر (مثلا من خلال البيع)، تُشمل الأرباح والخسائر غير المحققة ذات العلاقة التي تم تأجيلها مسبقاً كعنصر منفصل من حقوق الملكية في حسابات الربح أو الخسارة.

٥/٣/٢/٦ يحدد معيار المحاسبة الدولي ٣٩ هذا التصنيف لتحديد القيمة العادلة:

(أ) يعتبر وجود *عرض أسعار منشور* في سوق نشط أفضل دليل على القيمة العادلة، وعند وجود مثل هذه العروض، فإنها تُستخدم لتحديد القيمة العادلة. وتعتبر الأداة المالية على أنها مسعرة في سوق نشط إذا كانت الأسعار المعلنة متوفرة بسهولة وبشكل منتظم من قبل سوق بورصة أو تاجر أو وسيط أو مجموعة صناعية أو خدمة تسعير أو وكالة تنظيمية، وتمثل تلك الأسعار معاملات السوق الفعلية التي تحصل بانتظام على أساس تجاري.

وبإستثناء أوضاع المعادلة، يتم قياس الأصول بسعر العرض المعلن عنه حاليا ويتم قياس الإلتزامات بالسعر المطلوب المعلن عنه حاليا. وعندما يكون لدى المنشأة أصول وإلتزامات بمخاطر سوق معادلة، يمكنها استخدام أسعار السوق المتوسطة لأوضاع المعادلة. وعندما لا يتوفر سعر العرض والسعر المطلوب الحاليان، يقدم سعر آخر معاملة دليلا على القيمة العادلة طالما لم يحدث أي تغير هام في الظروف الإقتصادية منذ تاريخ المعاملة. وإذا تغيرت الظروف (مثلا، تغير جوهري في سعر الفائدة الخالي من المخاطر) أو كان بإمكان المنشأة أن تثبت أن آخر معاملة لا تعكس القيمة العادلة (مثلا لأنها لم تكن على أساس تجاري بل كانت بيعا جبريا بأسعار مخفضة)، يتم تعديل سعر آخر معاملة، حسبما هو مناسب.

وتكون القيمة العادلة لمحفظة من الأدوات المالية هي عبارة عن منتج عدد من وحدات الأداة وسعرها المعلن في السوق. لذلك، لا تُؤخذ عوامل المحفظة في الاعتبار عند تحديد القيمة العادلة. على سبيل المثال، لا تُؤخذ علاوة السيطرة المرتبطة بامتلاك حصة سيطرة أو خصم سيولة مرتبط بامتلاك مجموعة كبيرة من الأدوات التي لا يمكن أن تباع بسرعة في السوق في الاعتبار عند تحديد القيمة العادلة. وبالرغم من أن هذه العوامل يمكن أن تؤثر على السعر المدفوع مقابل مجموعة من الأدوات في معاملة فعلية، إلا أنه من الصعب في الواقع تحديد أثر هذه العوامل.

(ب) بالنسبة للأصول والإلتزامات غير المسعرة في الأسواق النشطة، يتم تحديد القيمة العادلة باستخدام *أساليب التقييم*، مثل نماذج التدفق النقدي المخصوم أو نماذج تسعير الخيارات. وتقدر أساليب التقييم هذه السعر الذي كان من الممكن دفعه في معاملة على أساس تجاري تحفزها اعتبارات الأعمال العادية في تاريخ الميزانية العمومية. وإذا استخدمت المنشأة أسلوب تقييم لتحديد القيمة العادلة، ينبغي أن يشمل ذلك الأسلوب كافة العوامل التي يأخذها في الإعتبار المشاركون في السوق عند تحديد سعر معين وأن يتسق مع المنهجيات الإقتصادية المقبولة لتسعير الأدوات المالية ويزيد من استخدام معطيات السوق.

تشمل القيمة العادلة للإلتزامات المالية أثر مخاطر الإئتمان الذاتية للمنشأة، أي كلما كانت مخاطر الإئتمان أعلى، كلما كانت القيمة العادلة للإلتزام أقل. إلا أن القيمة العادلة للإلتزام المالي الذي يشتمل على خاصية الطلب (مثلاً، إلتزام وديعة تحت الطلب) لا تكون أقل من المبلغ مستحق الدفع عند الطلب، مخصوما من أول تاريخ يمكن أن يطلب فيه تسديد المبلغ.

حالة عملية

يمكن عادة تحديد القيمة العادلة لأداة دين ليس لها معدل أو سعر معلن من خلال جدولة التدفقات النقدية وخصمها باستخدام سعر الفائدة السوقية المطبق حالياً لأدوات الدين التي تتصف جوهرياً بنفس الشروط والخصائص (فترة استحقاق متبقية ونمط تدفق نقدي وجودة ائتمان ومخاطر عملة وضمانة إضافية وأساس فائدة جميعها متشابهة)، والتي لها أسعار معلنة في السوق النشط. ويتم مناقشة هذه الأساليب وغيرها لتحديد القيمة العادلة في كتب المالية والتقييم.

أمثلة

الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة

على إفتراض أن المنشأة "أ" تشتري في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٦ ما مقداره ١,٠٠٠ سهم في المنشأة "ب" بسعر ٥٥ دولار لكل سهم بإجمالي ٥٥,٠٠٠ دولار وتصنفها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. وفي ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦، يرتفع السعر المعلن للمنشأة "ب" إلى ٦٢ دولار، بحيث تساوي الآن القيمة العادلة لكافة الأسهم المحتفظ بها في المنشأة "ب" مبلغ ٦٢,٠٠٠ دولار. وفي ١ يناير ٢٠٠٧، تبيع المنشأة "أ" الأسهم مقابل ما مجموعه ٦٢,٠٠٠ دولار. في هذه الحالة، تكون قيود اليومية كما يلي:

	مدين	دائن
__١٥ ديسمبر ٢٠٠٦__		
أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة	٥٥,٠٠٠	
نقد		٥٥,٠٠٠
__٣١ ديسمبر ٢٠٠٦__		
أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة	٧,٠٠٠	
ربح أو خسارة		٧,٠٠٠
__١ يناير ٢٠٠٧__		
نقد	٦٢,٠٠٠	
أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة		٦٢,٠٠٠٠

الأصول المالية المتوفرة برسم البيع

لو قامت المنشأة "أ" بدلا من ذلك بتصنيف الأسهم على أنها متوفرة برسم البيع، تكون قيود اليومية على النحو التالي:

	مدين	دائن
__١٥ ديسمبر ٢٠٠٦__		
أصول مالية متوفرة برسم البيع	٥٥,٠٠٠	
نقد		٥٥,٠٠٠
__٣١ ديسمبر ٢٠٠٦__		
أصول مالية متوفرة برسم البيع	٧,٠٠٠	
حقوق ملكية		٧,٠٠٠
__١ يناير ٢٠٠٧__		
نقد	٦٢,٠٠٠	
حقوق ملكية	٧,٠٠٠	
أصول مالية متوفرة برسم البيع		٦٢,٠٠٠
أرباح على البيع (أصل مالي متوفر برسم البيع)		٧,٠٠٠

حالة دراسية ٩

توضح هذه الحالة كيفية تحديد القيمة العادلة للأداة المالية.

الحقائق

تدرس المنشأة "أ" كيفية تحديد القيمة العادلة للأدوات المالية التالية:

(أ) أسهم متداولة بفاعلية في البورصة

(ب) أسهم ليس لها سوق نشط ولكن أسعارها المعلنة متوفرة

(ج) أصل قرض أوجدته المنشأة

(د) سندات غير متداولة بفاعلية ولكن يمكن تحديد قيمتها العادلة بالرجوع إلى أسعار الفائدة المعلنة للسندات الحكومية

(هـ) مشتقات معقدة مصممة خصيصا للمنشأة

المطلوب

في كل من هذه الحالات، ناقش ما إذا يتم تحديد القيمة العادلة باستخدام سعر السوق المعلن أو أسلوب تقييم معين بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

الحل

(أ) تساوي القيمة العادلة للأسهم المتداولة بفاعلية في البورصة سعر السوق المعلن عنه.

(ب) يتم تحديد القيمة العادلة للأسهم التي ليس لها سوقاً نشطاً ولكن أسعارها المعلنة متوفرة باستخدام أسلوب تقييم معين.

(ج) يتم تحديد القيمة العادلة لأصل القرض الذي أوجدته المنشأة باستخدام أسلوب تقييم معين.

(د) يتم تحديد القيمة العادلة للسندات غير المتداولة بفاعلية لكن يمكن تحديد قيمتها العادلة بالرجوع إلى أسعار الفائدة المعلنة للسندات الحكومية باستخدام أسلوب تقييم معين.

(هـ) يتم تحديد القيمة العادلة للمشتقات المعقدة المصممة خصيصا للمنشأة باستخدام أسلوب تقييم معين.

حالة دراسية ١٠

توضح هذه الحالة كيفية محاسبة الأصول المالية المتوفرة برسم البيع.

الحقائق

في ١ أغسطس ٢٠٠٦، اشترت المنشأة "أ" سند مدته سنتين، وصنفته على أنه متوفر برسم البيع. وللسند مبلغ أصلي مصرح به بقيمة ١٠٠,٠٠٠ دولار، ستقبضه المنشأة "أ" في ١ أغسطس ٢٠٠٨. وكان سعر الفائدة المعلن في القسيمة هو ١٠٪ لكل سنة، يُدفع بشكل نصف سنوي في ٣١ ديسمبر و ٣١ يوليو. وتم شراء السند بعائد سنوي معلن نسبته ٨٪ على أساس عائد مكافئ للسند.

المطلوب

(أ) ما هو السعر الذي دفعته المنشأة "أ" مقابل السند؟ (تلميح: إحسب القيمة الحالية باستخدام العائد نصف السنوي والفترات نصف السنوية).

(ب) هل اشترت المنشأة "أ" السند بالقيمة الاسمية أم بالخصم أم بالعلاوة؟

(ج) إعداد قيد اليومية في تاريخ شراء المنشأة "أ" للسند. (دفعت المنشأة "أ" نقدا لشراء السند. وافترض عدم دفع تكاليف المعاملة).

(د) إعداد جدول إطفاء للسند للسنوات من ٢٠٠٦ إلى ٢٠٠٨. وبيّن لكل فترة فائدة النقد مستحقة القبض وإيرادات الفائدة المعترف بها وإطفاء أي خصم أو علاوة للسند والمبلغ المسجل للسند في نهاية الفترة.

(هـ) إعداد قيود اليومية لتسجيل فائدة النقد مستحقة القبض وإيرادات الفائدة في ٣١ يوليو ٢٠٠٧.

(و) إذا تغير عائد السوق المعلن للسند من ٨٪ إلى ٩٪ في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧، فهل يتوجب على المنشأة "أ" الإعتراف بزيادة أم بانخفاض أو بعدم التغير في المبلغ المسجل للسند في ذلك التاريخ؟ إذا استنتجت أن المبلغ المسجل ينبغي أن يتغير، إحسب التغير وقم بإعداد قيود اليومية المقابلة.

الحل

(أ) دفعت المنشأة "أ" سعراً بقيمة ١٠٣,٦٢٩/٩٠ دولار مقابل السند. ويتم تحديد هذا السعر من خلال خصم التدفقات النقدية للفائدة والمبلغ الأصلي باستخدام العائد الذي تم شراء السند به (مثلا ٨٪). وعلى نحو أكثر تحديداً، يمكنك حساب السعر عن طريق ما يلي:

(١) حساب التدفقات النقدية للفائدة والمبلغ الأصلي وإعداد جدول يبين مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية (العمود ١ أدناه).

(٢) تحديد عوامل الخصم التي سيتم استخدامها لمعدل خصم بنسبة ٨٪ لكل سنة (العمود ٢ أدناه)

(٣) ضرب كل تدفق نقدي بعامل الخصم المقابل له (العمود ٣ أدناه)

وحيث أن سعر القسيمة المعلن هو ١٠٪ لكل سنة على مبلغ أصلي معلن بقيمة ١٠٠,٠٠٠ دولار، فإن مجموع دفعة الفائدة السنوية هو ١٠,٠٠٠ دولار ودفعة الفائدة نصف السنوية هي نصف ذلك المبلغ (أي ١٠,٠٠٠ دولار/ ٢ = ٥,٠٠٠ دولار).

وعلى أساس عائد مكافئ للسند، فإن العائد ساري المفعول نصف السنوي هو ببساطة عبارة عن نصف العائد ساري المفعول السنوي (أي ٨٪ / ٢ = ٤٪). وبعبارة أخرى، فإن العائد ساري المفعول نصف السنوي ليس مركباً ولكنه مضاعفاً، للوصول إلى العائد السنوي المعلن. وهذه الممارسة مستخدمة عموما في السوق.

التاريخ	(١) التدفق النقدي	(٢) عامل الخصم	(٣) القيمة الحالية
٢٠٠٦/١٢/٣١	٥,٠٠٠	$1/(1 + 0.04)$ = ٠,٩٦١٥ دولار	٦٩/٤,٨٠٧ دولار
٢٠٠٧/٧/٣١	٥,٠٠٠	$1/(1 + 0.04)^2$ = ٠,٩٢٤٦ دولار	٧٨/٤,٦٢٢ دولار
٢٠٠٧/١٢/٣١	٥,٠٠٠	$1/(1 + 0.04)^3$ = ٠,٨٨٩٠ دولار	٩٨/٤,٤٤٤ دولار
٢٠٠٨/٧/٣١	(٥,٠٠٠ + ١٠٠,٠٠٠)	$1/(1 + 0.04)^4$ = ٠,٨٥٤٨ دولار	٤٤/٨٩,٧٥٤ دولار
الإجمالي			٩٠/١٠٣,٦٢٩ دولار

وكخيار بديل، يمكنك استخدام عامل خصم لدفعة المبلغ الأصلي وعامل الدفعة السنوية للتدفقات النقدية للفائدة لحساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية.

(ب) اشترت المنشأة "أ" السند بعلاوة. ومبلغ العلاوة هو ٩٠/٣,٦٢٩ دولار. وعند شراء سند بسعر أعلى من مبلغه الأصلي المصرح به، يقال أنه تم شراؤه بعلاوة. ويحدث هذا عندما يكون العائد الذي تم شراء السند به أدنى من عائد القسيمة المصرح به، مثلا لأن أسعار الفائدة في السوق تراجعت منذ تاريخ إصدار السند أصلا.

(ج)

	١ يناير ٢٠٠٥	
منه أصل مالي متوفر برسم البيع	٩٠/١٠٣,٦٢٩	
له نقد		٩٠/١٠٣,٦٢٩

(لتسجيل شراء السند المصنف على أنه متوفر برسم البيع)

يتم حساب هذا المبلغ في السؤال (أ).

(د)

التاريخ	(١) مقبوضات فائدة النقد	(٢) إيرادات الفائدة	(٣) إطفاء العلاوة	(٤) المبلغ المسجل
٢٠٠٦/١/٨				٩٠/١٠٣,٦٢٩
٢٠٠٦/١٢/٣١	٠٠/٥,٠٠٠	٢٠/٤,١٤٥	٨٠/٨٥٤	٠٩/١٠٢,٧٧٥
٢٠٠٧/٧/٣١	٠٠/٥,٠٠٠	٠٠/٤,١١١	٠٠/٨٨٩	٠٩/١٠١,٨٨٦
٢٠٠٧/١٢/٣١	٠٠/٥,٠٠٠	٤٤/٤,٠٧٥	٥٦/٩٢٤	٥٤/١٠٠,٩٦١
٢٠٠٨/٧/٣١	٠٠/٥,٠٠٠	٤٦/٤,٠٣٨	٥٤/٩٦١	٠٠/١٠٠,٠٠٠

يتم حساب فائدة النقد المقبوضة (العمود ١) على أنها المبلغ الاسمي المصرح به مضروباً في سعر فائدة القسيمة المصرح به لنصف سنة (أي ١٠٠,٠٠٠ × ١٠٪ × ٢/١). يتم حساب إيرادات الفائدة المبلغ عنها في بيان الدخل (العمود ٢) على أنها المبلغ المسجل في الفترة السابقة (العمود ٤) مضروباً في سعر الفائدة الفعلية (العائد) في البداية لنصف سنة (أي المبلغ المسجل السابق × ١٠٪ × ٢/١). ويعتبر إطفاء العلاوة (العمود ٣) هو الفرق بين فائدة النقد (العمود ١) وإيرادات الفائدة (العمود ٢). ويساوي المبلغ المسجل (العمود ٤) المبلغ المسجل السابق (العمود ٤) مطروحاً منه إطفاء العلاوة خلال الفترة (العمود ٣).

(هـ)

	٣١ يوليو ٢٠٠٧	
فائدة مستحقة القبض	٠٠/٥,٠٠٠	
أصل مالي متوفر برسم البيع		٠٠/٨٨٩
إيرادات فائدة		٠٠/٤,١١١

(لتسجيل إيرادات الفائدة للنصف الأول من عام ٢٠٠٧)

(و) تؤدي الزيادة في عائد السوق الحالي لسند ما إلى انخفاض في قيمته العادلة (خسارة غير متحققة). وحيث أن السند مصنف على أنه متوفر برسم البيع، يتعين على المنشأة "أ" الإعتراف بهذا التغير في القيمة العادلة على أنه عنصر منفصل في حقوق الملكية، وليس في حسابات الربح أو الخسارة.

ويتم حساب القيمة العادلة الجديدة على أنها القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتبقية المخصومة باستخدام العائد السنوي المعلن الجديد مقسوما على النصف للحصول على العائد نصف السنوي (أي ٩٪ / ٢ = ٤,٥٪).

(١٠٠,٠٠٠ + ٥,٠٠٠) / ١,٠٤٥ = ٤٧/١٠٠,٤٧٨ دولار

وحيث أن المبلغ المسجل في غياب التغير في أسعار الفائدة يكون ٥٤/١٠٠,٩٦١ دولار، تحصل خسارة غير متحققة بقيمة ٠٧/٤٨٣ دولار. وتكون قيود اليومية كما يلي:

	٣١ ديسمبر ٢٠٠٧	
حقوق ملكية	٠٧/٤٨٣	
أصل مالي متوفر برسم البيع		٠٧/٤٨٣

(لتسجيل الخسارة غير المتحققة على أنها عنصر منفصل في حقوق الملكية)

٤/٢/٦ الملخص

الفئة	القياس في الميزانية العمومية	بنود الدخل والمصاريف المعترف بها في حسابات الربح أو الخسارة
الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة	القيمة العادلة	• كافة التغيرات في القيمة العادلة • دخل الفائدة • دخل توزيعات الأرباح
الأصول المالية المتوفرة برسم البيع	القيمة العادلة	• الأرباح والخسائر المتحققة • خسائر انخفاض القيمة • أرباح وخسائر العملة الأجنبية (للبنود النقدية) • دخل الفائدة • دخل توزيعات الأرباح
الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية غير المسعرة التي لا يمكن قياسها بشكل موثوق	التكلفة	• الأرباح والخسائر المتحققة • خسائر انخفاض القيمة • دخل توزيعات الأرباح
الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق	التكلفة المطفأة	• الأرباح والخسائر المتحققة • خسائر انخفاض القيمة • أرباح وخسائر العملة الأجنبية • دخل الفائدة
القروض والذمم المدينة	التكلفة المطفأة	• الأرباح والخسائر المتحققة • خسائر انخفاض القيمة • أرباح وخسائر العملة الأجنبية • دخل الفائدة
الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة	القيمة العادلة	• كافة التغيرات في القيمة العادلة • مصروف الفائدة
الإلتزامات المالية بالتكلفة المطفأة	التكلفة المطفأة	• الأرباح والخسائر المتحققة • أرباح وخسائر العملة الأجنبية • مصروف الفائدة

٣/٦ إنخفاض القيمة

١/٣/٦ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من المنشأة تقييم ما إذا كان هناك *دليل موضوعي* في تاريخ كل ميزانية عمومية على انخفاض قيمة أصل مالي أو مجموعة من الأصول المالية. ويشمل الدليل الموضوعي على إنخفاض قيمة أصل مالي أو مجموعة من الأصول المالية بيانات ملحوظة حول أحداث الخسارة التالية:

(أ) صعوبة مالية جوهرية لدى الجهة المصدرة أو الجهة الملتزمة

(ب) خرق في العقد، مثل التعثر في السداد أو التأخر في دفع الفائدة أو المبلغ الأصلي

(ج) إعادة هيكلة الديون العسيرة

(د) يصبح من المحتمل أن يدخل المقترض مرحلة إفلاس أو إعادة تنظيم مالي آخر

(هـ) عدم وجود سوق نشط لذلك الأصل المالي بسبب صعوبات مالية

(و) بيانات ملحوظة تشير إلى وجود انخفاض هام في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة من مجموعة أصول مالية منذ تاريخ الإعتراف الأولي بتلك الأصول، رغم أنه لا يمكن بعد تحديد الإنخفاض في الأصول المختلفة ضمن المجموعة (أي الخسارة التي يتم تكبدها لكن لا يتم الإبلاغ عنها بعد). وقد تشمل هذه البيانات التغيرات في معدلات البطالة أو أسعار المتلكات التي تؤثر على المقترضين في المجموعة

٢/٣/٦ بالنسبة للإستثمارات في أدوات حقوق الملكية المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع، يعتبر الإنخفاض الهام والطويل في القيمة العادلة إلى ما دون تكلفتها هو أيضاً دليل موضوعي على انخفاض القيمة.

٣/٣/٦ في حال وجود أي دليل موضوعي على انخفاض القيمة، تعترف المنشأة بأي خسارة انخفاض قيمة ذات علاقة في حساب الربح أو الخسارة. والخسائر التي يتم *تكبدها* هي فقط التي يمكن الإبلاغ عنها على أنها خسائر انخفاض قيمة. وهذا يعني أنه لا يتم الإعتراف بالخسائر المتوقعة من الأحداث المستقبلية، بغض النظر عن احتمالية حدوثها. ويتم تكبد الخسارة فقط إذا تحقق الشرطان التاليان:

(١) وجود دليل موضوعي على انخفاض القيمة نتيجة حدث واحد أو أكثر حصل بعد الإعتراف الأولي بالأصل ("حدث خسارة")؛ و

(٢) يكون لحدث الخسارة أثر على التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة لأصل مالي أو مجموعة من الأصول المالية التي يمكن تقديرها بشكل موثوق.

٤/٣/٦ تنطبق متطلبات انخفاض القيمة على أنواع الأصول المالية التالية:

- القروض والذمم المدينة
- الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق
- الأصول المالية المتوفرة برسم البيع
- الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية غير المسعرة التي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق

٥/٣/٦ إن الفئة الوحيدة من الأصول المالية التي لا تخضع لاختبار انخفاض القيمة هي الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، لأنه يتم الإعتراف بأي انخفاض في قيمة هذه الأصول مباشرة في حساب الربح أو الخسارة بغض النظر عن وجود دليل موضوعي على إنخفاض القيمة. ولا تخضع الإلتزامات المالية لاختبار انخفاض القيمة.

٦/٣/٦ بالنسبة للقروض والذمم المدينة والإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق، يتم قياس الأصول التي انخفضت قيمتها بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المخصومة باستخدام سعر الفائدة الفعلية الأصلي للأصول المالية (أي سعر الفائدة الفعلية المستخدم لتحديد التكلفة المطفأة). ويتم الإعتراف بأي فرق بين المبلغ المسجل السابق والقياس الجديد للأصل الذي انخفضت قيمته على أنه خسارة انخفاض قيمة في حساب الربح أو الخسارة. ويكون هذا هو الحال إذا انخفضت التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة.

مثال

على افتراض أن المنشأة "أ" تمنح في بداية عام ٢٠٠٦ قرضاً مدته ٥ سنوات بقيمة ١٠,٠٠٠ دولار ذو سعر فائدة مصرح به بنسبة ٧٪ سيتم قبضه في نهاية كل سنة ومبلغ أصلي بقيمة ١٠,٠٠٠ دولار سيتم قبضه في تاريخ الإستحقاق. وسعر الفائدة الفعلية الأصلي هو أيضاً ٧٪. وفي بداية عام ٢٠١٠، تحدد المنشأة "أ" أن هناك دليلاً موضوعياً على انخفاض القيمة بسبب الصعوبات المالية الكبيرة التي يواجهها المقترض وحيث أن التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المتبقية تبلغ ٥,٠٠٠ دولار بدلاً من ١٠,٧٠٠ دولار (أي أن الفائدة لعام ٢٠١٠ هي ٧٠٠ دولار والمبلغ الأصلي هو ١٠,٠٠٠ دولار). وفي هذه الحالة، تقيس المنشأة "أ" الأصل الذي انخفضت قيمته في بداية عام ٢٠١٠ بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المخصومة باستخدام سعر الفائدة الفعلية الأصلي. ويمنح إدخال المبالغ الفعلية مبلغ ٥,٠٠٠ دولار مخصوماً لسنة واحدة بنسبة ٧٪ أو ٥,٠٠٠ / ١,٠٧، مما ينتج عنه قيمة حالية بمبلغ ٤,٦٧٣ دولار. وعليه، تساوي خسارة انخفاض القيمة التي سيتم الإعتراف بها في بداية عام ٢٠١٠ ما قيمته ٥,٣٢٧ دولار ١٠,٠٠٠ – ٤,٦٧٣). وإذا خفضت المنشأة "أ" من قيمة الأصل مباشرة بدلاً من أن تفعل ذلك من خلال حساب مخصص، فإنها تسجل قيد اليومية التالي:

خسارة انخفاض قيمة	*٥,٣٢٧*	
قروض وذمم مدينة		*٥,٣٢٧*

وبعد ذلك، ستُظهر الميزانية العمومية أصلاً معيناً للقرض بقيمة ٤,٦٧٣ دولار.

ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ استحقاق الفائدة على القروض والذمم المدينة التي تنخفض قيمتها بسعر الفائدة الفعلية الأصلي. لذلك، وفي هذه الحالة، تتكبد المنشأة "أ" فائدة نسبتها ٧٪ على المبلغ المسجل في بداية الفترة وقيمته ٤,٦٧٣ دولار (أي ٣٢٧ دولار خلال عام ٢٠١٠). وعلى افتراض أن التوقعات في بداية السنة تثبت أنها صحيحة، تسجل المنشأة "أ" القيود التالية في نهاية عام ٢٠١٠:

نقد	*٥,٠٠٠*	
دخل فائدة		*٣٢٧*
قروض وذمم مدينة		*٤,٦٧٣*

٧/٣/٦ بالنسبة للقروض والذمم المدينة والإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق الهامة كلا منها على حدة، تقوم المنشأة أولاً بتقييم ما إذا كان يوجد دليل موضوعي على إنخفاض القيمة على مستوى الأصل المنفرد. وإذا لم يوجد دليل موضوعي على إنخفاض القيمة، تقوم المنشأة بتجميع الأصل الذي تم تقييمه إلى جانب الأصول الأخرى التي لها خصائص مخاطر ائتمان مماثلة. وتعمل بعد ذلك على تقييم ما إذا كان يوجد أي دليل موضوعي على إنخفاض القيمة على مستوى المجموعة. وينطبق هذا المنهج المكون من خطوتين أولاهما التقييم على المستوى الفردي وثانيهما التقييم على مستوى المجموعة لأن انخفاض القيمة الذي لم يصل بعد إلى عتبة الإعتراف عند تقييم الأصل المنفرد يمكن أن يكون واضحاً عندما يتم تجميع ذلك الأصل مع أصول مالية أخرى مشابهة (أي خسائر قد تم تكبدها لكن لم يتم الإبلاغ عنها بعد على مستوى الأصل المنفرد).

٨/٣/٦ بالنسبة للقروض والذمم المدينة والإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق غير الهامة بصورة منفردة، تختار المنشأة

إجراء تقييم فردي لأصول مالية محددة أو تقييم جماعي للمجموعات ذات خصائص مخاطر الإئتمان المماثلة. وبغض النظر عن إجرائها لتقييم منفرد، يتعين على المنشأة إجراء تقييم على مستوى المجموعة للأصول التي لم تُحدد بشكل منفرد على أنها انخفضت قيمتها.

مثال

يمكن أن تلاحظ المنشأة أن هناك عددا متزايدا من الدفعات المتأخرة في مجموعة من قروض الرهن التي لم يتم تحديدها بشكل منفرد على أنه قد انخفضت قيمتها. وبناء على هذه البيانات، يمكن أن تحدد المنشأة أن لديها دليلا موضوعيا على إنخفاض القيمة لأن خبرتها السابقة تشير إلى أن الزيادة في عدد الدفعات المتأخرة يؤدي إلى انخفاض كبير في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة في المجموعة. وفي هذه الحالة، ينبغي على المنشأة قياس أي خسارة انخفاض قيمة ناتجة على أساس تجربة الخسارة التاريخية للأصول ذات خصائص مخاطر الإئتمان المماثلة المعدلة، عند الضرورة، لتشمل التغيرات في الظروف التي تؤثر على الخسائر.

٩/٣/٦ بالنسبة للأصول المالية المتوفرة برسم البيع، يستمر قياس الأصول التي تنخفض قيمتها بالقيمة العادلة. ويتم إلغاء أي خسائر غير متحققة تم الإعتراف بها مسبقا على أنها عنصر منفصل في حقوق الملكية من حقوق الملكية ويتم الإعتراف بها على أنها خسارة انخفاض قيمة في حساب الربح أو الخسارة.

مثال

نفترض أن للمنشأة "أ" إستثمار في أوراق دين صنفتها على أنها متوفرة برسم البيع واشترتها مبدئيا مقابل ١٠٠,٠٠٠ دولار. وبسبب انخفاض في القيمة العادلة، فإن المبلغ المسجل الحالي للإستثمار هو ٨٠,١٠٠ دولار ولدى المنشأة "أ" خسارة غير متحققة بقيمة ١٩,٩٠٠ دولار معترف بها على أنها عنصر منفصل في حقوق الملكية. (تُشمل الخسارة غير المتحققة من الأصل المالي المتوفر برسم البيع في حقوق الملكية على أنها مبلغ مدين، وبالتالي فإنه يتم عرضها كبند برصيد سلبي قيمته ١٩,٩٠٠ دولار في حقوق الملكية). وبسبب الصعوبات المالية الكبيرة التي تواجهها المنشأة "أ"، تم تخفيض قيمة أوراق الدين من قبل وكالات التسعير، ويبدو من المرجح أن الجهة المصدرة لأوراق الدين لن تكون قادرة على سداد كامل المبلغ الأصلي والفائدة على السند. لذلك، تحدد المنشأة "أ" أنه يوجد دليل موضوعي على إنخفاض القيمة مساو للخسارة غير المتحققة المسجلة سابقا في حقوق الملكية. وفي هذه الحالة، تسجل المنشأة "أ" قيود اليومية التالية:

خسارة انخفاض قيمة	*١٩,٩٠٠*	
حقوق ملكية		*١٩,٩٠٠*

بعد ذلك، تستمر الميزانية العمومية في إظهار أصل معين بقيمة ٨٠,١٠٠ دولار، لكن يتم الآن الإعتراف بمبلغ الخسارة غير المتحققة التي تم تأجيلها سابقا في حقوق الملكية على أنه خسارة انخفاض قيمة في حساب الربح أو الخسارة.

١٠/٣/٦ بالنسبة للإستثمارات في أدوات حقوق الملكية غير المسعرة التي لا يمكن قياسها بالقيمة العادلة بموثوقية، يتم قياس الأصول التي تنخفض قيمتها بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المخصومة بإستخدام نسبة العائد الحالية في السوق لأصل مالي مماثل. ويتم الإعتراف بأي فرق بين المبلغ المسجل السابق والقياس الجديد للأصل الذي انخفضت قيمته على أنه خسارة انخفاض قيمة في حساب الربح أو الخسارة.

١١/٣/٦ القيود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة

١/١١/٣/٦ إن خسائر انخفاض القيمة للقروض والذمم المدينة والإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق والإستثمارات في أدوات الدين المصنفة على أنها متوفرة برسم البيع تُعكس من خلال الربح أو الخسارة إذا انخفضت خسائر انخفاض القيمة وكان من الممكن أن يكون الإنخفاض مرتبطاً بشكل موضوعي بحدث معين يحصل بعد الإعتراف بانخفاض القيمة (على سبيل المثال، تحسن في درجة الملاءة الخارجية). وبعبارة أخرى، يتم الإعتراف بربح معين في حساب الربح أو الخسارة لعكس بعض أو كامل خسائر انخفاض القيمة المعترف بها سابقاً في هذه الظروف. وتقتصر هذه القيود العكسية على ما كانت قيمة التكلفة المطفأة ستكون لو لم يتم الإعتراف بانخفاض القيمة في تاريخ عكس خسارة إنخفاض القيمة.

٢/١١/٣/٦ لا يتم على الإطلاق عكس خسائر انخفاض القيمة للإستثمارات في أدوات حقوق الملكية في حساب الربح أو الخسارة إلى أن يتم بيع الإستثمارات. ويكمن أحد أسباب اختلاف معالجة القيود العكسية بين الإستثمارات في حقوق الملكية وأدوات الدين في أنه من الصعب التمييز بشكل موضوعي بين القيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة والإرتفاعات الأخرى في القيمة العادلة للإستثمارات في أدوات حقوق الملكية.

١٢/٣/٦ الإعتراف بدخل الفائدة من الأصول المالية التي تنخفض قيمتها

يتم الإعتراف بدخل الفائدة من الأصول المالية التي انخفضت قيمتها باستخدام معدل الخصم الذي استخدمته المنشأة لقياس خسارة انخفاض القيمة، أي سعر الفائدة الفعلية الأصلي للأصول المالية التي تم قياسها بالتكلفة المطفأة. وهذا يعني أن الإبلاغ

عن دخل الفائدة لا يتوقف عند حصول انخفاض للقيمة. وبدلاً من ذلك، يتم تطبيق سعر الفائدة الفعلية الأصلي مقابل المبلغ المخفض لتحديد مبلغ دخل الفائدة الذي ينبغي الإبلاغ عنه في الفترة اللاحقة.

١٣/٣/٦ الملخص

فئات الأصول المالية	ما هو المبلغ الذي يتم به قياس الأصول التي تنخفض قيمتها في الميزانية العمومية؟	ما هو مبلغ خسارة انخفاض القيمة المعترف به في حسابات الربح أو الخسارة؟	هل يمكن عكس خسائر انخفاض القيمة من خلال الربح أو الخسارة بينما لا يزال الأصل الذي انخفضت قيمته محتفظا به؟
القروض والذمم المدينة	القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المخصومة باستخدام سعر الفائدة الفعلية الأصلي	الفرق بين المبلغ المسجل السابق والمبلغ المسجل الجديد	نعم، إذا انخفض مبلغ خسائر انخفاض القيمة وكان من الممكن أن يرتبط الإنخفاض بشكل موضوعي بحدث معين يحصل بعد الإعتراف بانخفاض القيمة
الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق	القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المخصومة باستخدام سعر الفائدة الفعلية الأصلي	الفرق بين المبلغ المسجل السابق والمبلغ المسجل الجديد	نعم، إذا انخفض مبلغ خسائر انخفاض القيمة وكان من الممكن أن يرتبط الإنخفاض بشكل موضوعي بحدث معين يحصل بعد الإعتراف بانخفاض القيمة
الأصول المالية المتوفرة برسم البيع: الإستثمارات في أدوات الدين	القيمة العادلة	مبلغ الخسائر غير المحققة المعترف بها سابقا في حقوق الملكية مباشرة	نعم، إذا انخفض مبلغ خسائر انخفاض القيمة وكان من الممكن أن يرتبط الإنخفاض بشكل موضوعي بحدث معين يحصل بعد الإعتراف بانخفاض القيمة
الأصول المالية المتوفرة برسم البيع: الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية	القيمة العادلة	مبلغ الخسائر غير المحققة المعترف بها سابقا في حقوق الملكية مباشرة	لا
الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية غير المسعرة التي لا يمكن قياسها بالقيمة العادلة بموثوقية	القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المخصومة باستخدام سعر الفائدة الفعلية الأصلي	الفرق بين المبلغ المسجل السابق والمبلغ المسجل الجديد	لا

حالة دراسية ١١

توضح هذه الحالة كيفية محاسبة انخفاض قيمة القروض والذمم المدينة.

الحقائق

لدى المنشأة "أ" أصل قرض مبلغه المسجل الأولي هو ١٠٠,٠٠٠ دولار وسعر فائدته الفعلية بنسبة ٨٪. وفي ١ يناير ٢٠X٥، تحدد المنشأة "أ" أنه من المحتمل أن يدخل المقترض في مرحلة الإفلاس وتتوقع أن تحصّل مبلغ ٢٠,٠٠٠ دولار فقط من التدفقات النقدية المتبقية للمبلغ الأصلي والفائدة. وتتوقع المنشأة "أ" أن تسترد هذا المبلغ في نهاية ٢٠X٥.

المطلوب

تحديد المبلغ الذي يتعين على المنشأة تسجيله كخسارة انخفاض قيمة خلال عام ٢٠X٥ ومبلغ دخل الفائدة الذي يتم الإبلاغ عنه خلال عام ٢٠X٥، إن وجد.

الحل

في ١ يناير ٢٠X٥، ينبغي أن تعترف المنشأة "أ" بخسارة انخفاض القيمة بمبلغ ٨١,٤٨١ دولار. والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة هي ١٨,٥١٩ دولار (= ٢٠,٠٠٠ /١,٠٨). والفرق بين المبلغ المسجل السابق للأصل (١٠٠,٠٠٠ دولار) والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة (١٨,٥١٩ دولار) هو ٨١,٤٨١ دولار. ويكون قيد اليومية كما يلي:

	مدين	دائن
خسارة انخفاض قيمة	٨١,٤٨١	
قروض وذمم مدينة		٨١,٤٨١

وخلال عام ٢٠X٥، ينبغي على المنشأة "أ" الإعتراف بدخل فائدة بقيمة ١,٤٨١ دولار. ويُحسب هذا المبلغ من خلال ضرب سعر الفائدة الفعلية الأصلي بالمبلغ المسجل (٨٪ × ١٨,٥١٩). ويكون قيد اليومية كما يلي:

	مدين	دائن
قروض وذمم مدينة	١,٤٨١	
دخل فائدة		١,٤٨١

٧. المشتقات

١/٠/٧ المشتقات هي عبارة عن عقود مثل الخيارات والعقود الآجلة والعقود المستقبلية والمبادلات. ولأنها تُبرم غالبا بدون تكلفة، فلم يتم الإعتراف بالمشتقات في العديد من الأحيان في البيانات المالية قبل صدور معيار المحاسبة الدولي ٣٩. إلا أن الأرباح والخسائر المحتملة التي يمكن أن تنشأ من تسوية المشتقات ذات علاقة ضئيلة بتكلفتها الأولية ويمكن أن تكون هامة. لذلك، وبهدف توفير المزيد من المعلومات المفيدة حول المشتقات، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ قياس المشتقات بالقيمة العادلة في الميزانية العمومية (إلا إذا كانت، كما ذكر سابقاً، مرتبطة بإستثمار معين في أداة حق ملكية غير مسعرة لا يمكن قياسها بالقيمة العادلة بموثوقية ويجب تسويتها به).

٢/٠/٧ يعتمد تحديد ما إذا ينبغي الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للمشتقة إما في حساب الربح أو الخسارة أو في حقوق الملكية جزئياً على ما إذا كانت المنشأة تستخدم المشتقة للمضاربة في المخاطر أو معادلتها. وكقاعدة عامة، يتم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للمشتقة في حساب الربح أو الخسارة. لكن عند استخدام المشتقة لمعادلة المخاطر ويتم تلبية شروط محاسبة التحوط الخاصة، يتم الإعتراف ببعض أو كامل التغيرات في القيمة العادلة على أنها عنصر منفصل في حقوق الملكية.

٣/٠/٧ لتمكين المنشآت من تعريف المشتقات بشكل صحيح، يقدم معيار المحاسبة الدولي ٣٩ التعريف التالي:

المشتقة: هي أداة مالية أو عقد آخر يتصف بالخصائص الثلاث التالية:

(١) تتغير قيمتها إستجابة للتغيرات في سعر فائدة محدد أو سعر أداة مالية أو سعر سلعة أو سعر صرف أجنبي أو مؤشر أسعار أو معدلات أو درجة ملاءة أو مؤشر ائتمان أو متغير آخر (تسمى أحيانا *"بالبنود الأساسية"*).

٤/٠/٧ على سبيل المثال، تزداد قيمة خيار الشراء الذي يمنح حامله حق شراء سهم مقابل سعر محدد عندما يرتفع سعر السهم. وفي تلك الحالة، يكون سعر السهم بندا أساسيا يؤثر على قيمة الخيار.

(٢) لا تقتضي وجود *صافي إستثمار أولي* أو تتطلب صافي إستثمار أولي أقل مما قد يُطلب للأنواع الأخرى من العقود التي يُتوقع أن تكون ذات استجابة مماثلة للتغيرات في عوامل السوق.

٥/٠/٧ على سبيل المثال، يمكن عادة شراء خيار شراء على السهم مقابل مبلغ أقل بكثير من ذلك المبلغ المطلوب لشراء السهم نفسه.

(٣) يتم *تسويتها* في تاريخ مستقبلي.

٦/٠/٧ على سبيل المثال، يتم تسوية خيار شراء على السهم في تاريخ مستقبلي يمكن فيه لحامله ممارسة خيار الشراء من أجل شراء السهم مقابل سعر محدد. وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يعتبر انتهاء الخيار أيضا واحد من أشكال التسوية.

مثال

نفترض أن المنشأة "أ" تبرم عقد خيار شراء في ١٥ ديسمبر ٢٠X٥ يمنحها حقا، لكن ليس إلتزاماً، لشراء ١,٠٠٠ سهم صادرة عن المنشأة "ب" في ١٥ إبريل ٢٠X٦، بسعر ممارسة (أي سعر تنفيذ) قيمته ١٠٠ دولار لكل سهم. والتكلفة التي تدفعها المنشأة "أ" مقابل كل خيار هي ٣ دولار. لذلك، تسجل المنشأة "أ" قيد اليومية التالي في ١٥ ديسمبر ٢٠X٥:

أصل مشتق	٣,٠٠٠	
نقد		٣,٠٠٠

(لتسجيل شراء ١,٠٠٠ خيار شراء بمبلغ ٣ دولار لكل خيار)

وتشير بيانات السوق أنه يمكن للمنشأة "أ" بيع كل خيار مقابل ٤ دولار. لذلك، في ٣١ ديسمبر ٢٠X٥، تسجل المنشأة "أ" قيود اليومية التالية للإعتراف بالزيادة في القيمة العادلة:

أصل مشتق	١,٠٠٠	
ربح مشتق		١,٠٠٠

(لتسجيل الزيادة في القيمة العادلة بمبلغ ١ دولار لكل خيار)

وفي ١٥ إبريل ٢٠X٦، تكون القيمة العادلة لكل خيار هي ١٠ دولار. ويكون سعر السهم في هذا التاريخ هو ١١٠ دولار. وحيث أن سعر السهم أعلى من سعر الممارسة، تقرر المنشأة "أ" ممارسة الخيار عن طريق شراء ١,٠٠٠ سهم مقابل ١٠٠ دولار لكل سهم. وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يتم الإعتراف بالأصول مبدئيا بالقيمة العادلة، ويتم بالتالي الإعتراف بالأسهم بقيمتها العادلة وهي ١١٠ دولار لكل سهم بدلا من سعر ممارسة الخيار البالغ ١٠٠ دولار لكل سهم. بالإضافة لذلك، يتم إلغاء الإعتراف بأصل الخيار وتسجل المنشأة "أ" قيود اليومية التالية:

أصل مشتق	٦,٠٠٠	
ربح مشتق		٦,٠٠٠

(لتسجيل الزيادة في القيمة العادلة بمبلغ ٦ دولار لكل خيار)

الإستثمار في أسهم المنشأة "ب"	١١٠,٠٠٠	
نقد		١٠٠,٠٠٠
أصل مشتق		١,٠٠٠
(لتسجيل ممارسة وإلغاء الإعتراف بخيارات الشراء وقبض الأسهم)		

٧/٠/٧ كما تم مناقشته سابقاً، يوجد إستثناء من متطلب قياس المشتقات بالقيمة العادلة بالنسبة للمشتقات المرتبطة بإستثمار معين في أداة حق ملكية غير مسعرة لا يمكن قياسها بالقيمة العادلة بموثوقية والتي يجب تسويتها من خلاله. على سبيل المثال، يمكن أن يكون خيار شراء الأسهم في منشأة مبتدئة غير مساهمة مؤهلاً لهذا الإستثناء. وإذا لم يكن من الممكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق، يتم قياس تلك المشتقة بسعر التكلفة بدلاً من القيمة العادلة (أي ما يقارب الصفر في العديد من الحالات).

حالة دراسية ١٢

توضح هذه الحالة كيفية محاسبة المشتقات.

الحقائق

في ١ يناير ٢٠X٦، تبرم المنشأة عقدا آجلا لشراء عدد محدد من براميل النفط مقابل سعر محدد في ١ يناير ٢٠X٨. وتتوقع المنشأة "أ" أن يرتفع سعر النفط وتخطط لتسوية العقد على أساس الصافي في حال إرتفاع السعر. ولا تدفع المنشأة "أ" أي شيء مقابل إبرام العقد الآجل في ١ يناير ٢٠X٦. ولا تحدد المنشأة "أ" العقد الآجل على أنه أداة تحوط. وفي نهاية عام ٢٠X٦، ارتفعت القيمة العادلة للعقد الآجل لتصل إلى ٤٠٠,٠٠٠ دولار. وفي نهاية عام ٢٠X٧، انخفضت القيمة العادلة للعقد الآجل لتصل إلى ٣٥٠,٠٠٠ دولار.

المطلوب

إعداد قيود يومية مناسبة في ١ يناير ٢٠X٦ و ٣١ ديسمبر ٢٠X٦ و ٣١ ديسمبر ٢٠X٧.

الحل

فيما يلي قيود اليومية:

	١ يناير ٢٠X٦	
لا يطلب أي قيد		
	٣١ ديسمبر ٢٠X٦	
أصل مشتق	٤٠٠,٠٠٠	
ربح		٤٠٠,٠٠٠
	٣١ ديسمبر ٢٠X٧	
خسارة	٥٠,٠٠٠	
أصل مشتق		٥٠,٠٠٠

١/٧ المشتقات الضمنية

١/١/٧ تكون المشتقات أحياناً مُتضمَنة في أنواع أخرى من العقود. على سبيل المثال، يمكن أن تكون ميزة واحدة أو أكثر من سمات المشتقات مُتضمَنة في قرض أو سند أو سهم أو عقد إيجار أو عقد تأمين أو عقد بيع أو شراء. وعندما تكون ميزة مشتقة مُتضمنة في عقد غير مشتق، يشار إلى المشتقة على أنها *مشتقة ضمنية* ويشار إلى العقد الذي يشملها *بالعقد الأساسي*.

مثال

يمكن للمنشأة إصدار سند معين بدفعات فائدة أو مبلغ أصلي مسعراً وفقا لسعر الذهب (مثلا، تزداد دفعات الفائدة وتنخفض حسب سعر الذهب). وهذا السند عبارة عن عقد يجمع بين أداة دين أساسية ومشتقة ضمنية في سعر الذهب.

٢/١/٧ لتحقيق الإتساق في محاسبة المشتقات (سواء كانت ضمنية أم لا) ولمنع المنشآت من التحايل على متطلبات الإعتراف والقياس الخاصة بالمشتقات من خلال تضمينها في أنواع أخرى من العقود، يتوجب على المنشآت أن تحدد أي مشتقات ضمنية وتحاسبها بشكل منفصل عن عقودها الأساسية إذا تحققت الشروط الثلاثة التالية:

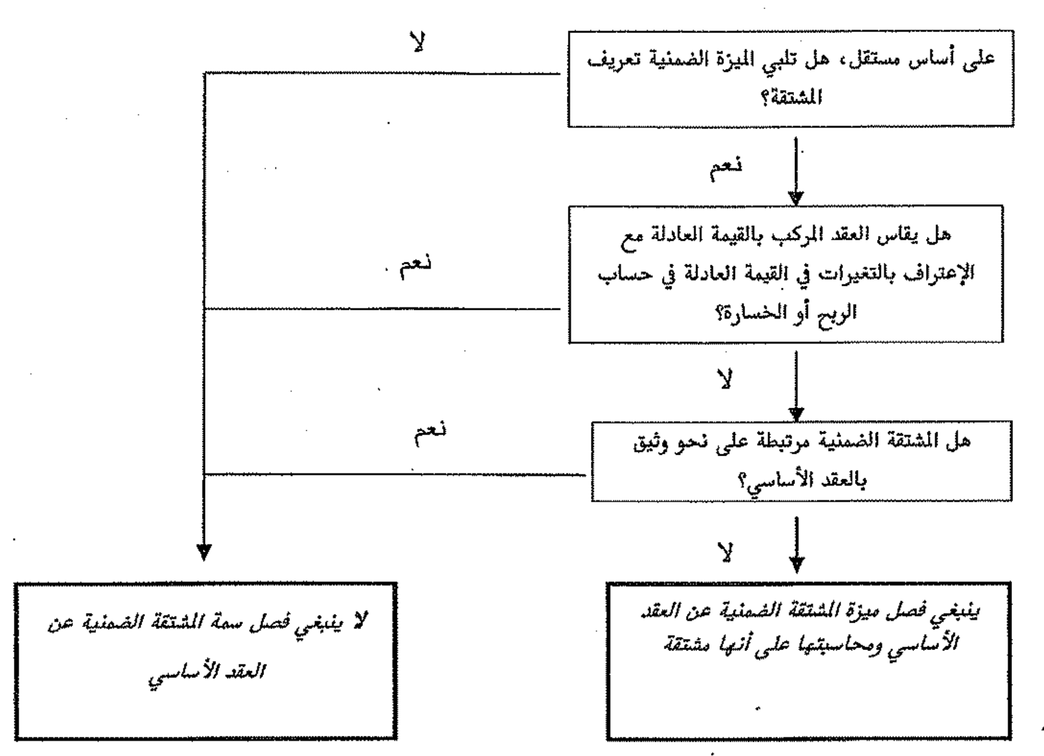
(١) أن تستوفي الميزة الضمنية، على أساس مستقل، تعريف المشتقة.

(٢) لا يقاس العقد المركب (المختلط) بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة (أي إذا كان يتم محاسبة العقد المركب بطريقة مماثلة لمحاسبة مشتقة ما، ليس هناك داع لفصل الميزة الضمنية).

(٣) لا تكون الخصائص والمخاطر الإقتصادية للميزة الضمنية مرتبطة على نحو غير وثيق بالخصائص والمخاطر الإقتصادية للعقد الأساسي.

٣/١/٧ إذا لم يتم تلبية أحد هذه الشروط الثلاثة، لا تُفصل المشتقة الضمنية (أي تُفصل المشتقة الضمنية إذا تحققت كافة الشروط). وعند تحقق كافة هذه الشروط، تُفصل المشتقة الضمنية (أي يتم تقسيمها) عن العقد الأساسي وتُحاسب كأي مشتقة أخرى. ويتم محاسبة الأداة الأساسية بموجب متطلبات المحاسبة التي تنطبق على الأداة الأساسية كما لو أنها لا تحتوي على مشتقة ضمنية.

٤/١/٧ يوضح الشكل التالي هذه الشروط الثلاثة:



مثال

يعتبر السند القابل للتحويل أداة تجمع بين أداة دين أساسية وخيار تحويل حق ملكية (أي خيار يمكّن حامله [المستثمر] من تحويل السند إلى عدد محدد مسبقاً من الأسهم بشروط محددة). وفي هذه الحالة، يُطلب من المستثمر عادة فصل خيار تحويل حق الملكية عن الإستثمار في أداة الدين الأساسية ومحاسبة خيار تحويل حق الملكية بشكل منفصل على أنه مشتقة.

٥/١/٧ للمساعدة في تقييم ما إذا كانت الميزة الضمنية ذات علاقة وثيقة — الشرط (٣) أعلاه — يقدم معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أمثلة على كيفية إعتبار الخصائص والمخاطر الإقتصادية للميزة الضمنية وثيقة الصلة أم لا. وعموماً، ومن أجل إعتبار الميزة الضمنية في عقد الدين الأساسي على أنها وثيقة الصلة، فلا بد أن يكون للميزة الضمنية بشكل رئيسي خصائص دين.

مثال

فيما يلي الميزات التي لا تعتبر وثيقة الصلة بالعقد الأساسي:

- *خيار تحويل حق ملكية مُتضمّن في أداة سند قابل للتحويل يسمح لحامله بتحويل الأداة إلى أسهم للجهة المصدرة*
- *خيار شراء مُتضمّن في الإستثمار في أداة حق ملكية يسمح للجهة المصدرة بإعادة شراء الأداة*
- *سند بدفعات مبلغ أصلي أو فائدة تختلف بناء على مؤشر أسعار السلع أو حقوق الملكية*
- *مشتقة ائتمان مُتضمّنة في أداة دين تخفض المبلغ الأصلي للسند في حال تخلف طرف ثالث عن السداد*
- *عقود البيع أو الشراء التي تتطلب دفعات بالعملة الأجنبية بإستثناء: (١) العملة الوظيفية لأي طرف جوهري في*

العقد، أو (٢) العملة التي تُسعر بها عادة السلع أو الخدمات ذات العلاقة (أي الدولار الأمريكي للنفط الخام) أو العملة المستخدمة عموما في المعاملات في البيئة الإقتصادية المحلية التي تحدث فيها المعاملات

فيما يلي الميزات التي تعتبر وثيقة الصلة بالعقد الأساسي:

- *خيار شراء أو بيع أو دفع مسبق مُتضمّن في عقد دين أساسي (أي قرض) شريطة أن يكون سعر الممارسة مساويا تقريبا لتكلفة العقد المطفأة*
- *مؤشر تضخم مُتضمّن في عقد إيجار أساسي*
- *حد أعلى أو أدنى ضمني على مستوى الفائدة المدفوعة أو المقبوضة على أداة دين متغيرة (شريطة أن يكون الحد الأعلى مساوياً أو يزيد عن سعر الفائدة الأولي في السوق أو يكون الحد الأدنى مساوياً أو أقل من سعر الفائدة الأولي في السوق)*

مثال

تستثمر المنشأة (أ) مبلغ ١٠٠,٠٠٠ دولار في أداة دين قابلة للتحويل صادرة عن المنشأة (ب) تدفع فائدة ثابتة بنسبة ٧٪ ويمكن تحويلها إلى ١,٠٠٠ سهم في المنشأة (ب) خلال ٥ سنوات وفق اختيار المنشأة (أ). خلافا لذلك، سيدفع السند ١٠٠,٠٠٠ دولار في تاريخ الإستحقاق. وتصنف المنشأة (أ) الإستثمار على انه متوفر برسم البيع. وفي هذه الحالة، يُطلب من المنشأة (أ) فصل خيار تحويل حقوق الملكية (المشتقة الضمنية) عن أداة الدين الأساسية لأن (١) الأداة تحتوي على مشتقة ضمنية، و (٢) لأن الأداة لا تقاس بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة، و (٣) لأن خصائص حقوق الملكية والدين ليست وثيقة الصلة ببعضها البعض. وإذا كانت القيمة العادلة المقدرة لخيار تحويل حقوق الملكية عند الإعتراف الأولي هي ١٣,٠٠٠ دولار، يكون قيد اليومية عند الإعتراف الأولي كما يلي:

استثمار متوفر برسم البيع	٨٧,٠٠٠	
أصل مشتق	١٣,٠٠٠	
نقد		١٠٠,٠٠٠

(لتسجيل الإستثمار في أداة الدين القابلة للتحويل)

وبالتالي، يتم محاسبة خيار تحويل حقوق الملكية على أنه مشتقة بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة، في حين يتم محاسبة أداة الدين الأساسية على أنها أصل مالي متوفر برسم البيع بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة مباشرة في حقوق الملكية. وعلاوة على ذلك، يتم إطفاء الفرق بين المبلغ المسجل الأولي والمبلغ الأصلي للأصل المالي المتوفر برسم البيع (أي ١٣,٠٠٠ دولار) إلى حساب الربح أو الخسارة باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلية.

٦/١/٧ إذا كان مطلوباً من المنشأة فصل مشتقة ضمنية ولكنها غير قادرة على قياسها بشكل موثوق، فإنه يتوجب عليها معاملة الأداة المختلطة بالكامل على أنها أصل مالي أو إلتزام مالي محتفظ به للمتاجرة (أي أن تقيسها عموماً بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة.

حالة دراسية ١٣

توضح هذه الحالة متى يتم فصل المشتقات الضمنية.

الحقائق

تسعى المنشأة (أ) إلى تحديد المشتقات الضمنية المطلوب فصلها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وهي تدرس ما إذا كانت هذه العقود تحتوي على مشتقات ضمنية:

(أ) استثمار في سند معين ترتبط دفعات الفائدة الخاصة به بسعر الذهب. ويتم تصنيف السند بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

(ب) استثمار في سند معين ترتبط دفعات الفائدة الخاصة به بسعر الفضة. ويتم تصنيف السند على أنه متوفر برسم البيع.

(ج) استثمار في أداة دين قابلة للتحويل مصنفة على أنها متوفرة برسم البيع.

(د) عقد إيجار يشتمل على بند تعديل إيجار بناء على التضخم.

(هـ) أداة دين قابلة للتحويل صادرة.

المطلوب

تحديد أي مشتقات ضمنية في هذه الحالات وتحديد ما إذا كانت أي مشتقة ضمنية معينة، في كل حالة، تقتضي محاسبة منفصلة.

الحل

(أ) يحتوي الإستثمار في السند الذي ترتبط دفعات الفائدة الخاصة به بسعر الذهب على مشتقة ضمنية على الذهب. لكن ولأنه يتم تصنيف السند بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فلا ينبغي فصل المشتقة الضمنية.

(ب) يحتوي الإستثمار في السند الذي ترتبط دفعات الفائدة الخاصة به بسعر الفضة على مشتقة ضمنية على الفضة. ولأنه لا يتم قياس السند بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة ولأن مشتقة السلعة غير مرتبطة على نحو وثيق بعقد الدين الأساسي، يتم فصل المشتقة الضمنية ومحاسبتها على أنها مشتقة.

(ج) يحتوي الإستثمار في أداة دين قابلة للتحويل مصنفة على أنها متوفرة برسم البيع على خيار تحويل حق ملكية ضمني. ولأنه لا يتم قياس السند بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة ولأن خيار تحويل حق الملكية غير مرتبط على نحو وثيق بعقد الدين الأساسي، يتم فصل المشتقة الضمنية ومحاسبتها على أنها مشتقة.

(د) يحتوي عقد الإيجار الذي يشتمل على بند تعديل إيجار بناء على التضخم على مشتقة ضمنية على التضخم. إلا أنه لا يتم فصل المشتقة الضمنية عن عقد الإيجار لأن بند تعديل الإيجار بناء على التضخم يعتبر وثيق الصلة بعقد الإيجار الأساسي.

(هـ) تحتوي أداة الدين القابلة للتحويل الصادرة على خيار تحويل حق ملكية ضمني. لكن لا يتم عموماً محاسبة خيار تحويل حق الملكية على أنه مشتقة بل يتم فصله على أنه عنصر حقوق ملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ ويُحاسب على أنه حق ملكية ذاتي.

٧/١/٧ يوضح التفسير ٩ "*إعادة تقييم المشتقات الضمنية*" الخاص بلجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه يُطلب من المنشأة تقييم ما إذا كان يتوجب فصل المشتقة الضمنية ومحاسبتها على أنها مشتقة عندما تصبح المنشأة لأول مرة طرفاً في العقد الذي يشمل مشتقة ضمنية محتملة. وتُمنع المنشأة من أن تقوم لاحقاً بإعادة تقييم ما إذا كان العقد يحتوي على مشتقة ضمنية إلا إذا حصل تغير في شروط العقد تعدل بشكل جوهري التدفقات النقدية التي تُطلب خلافاً لذلك بموجب العقد.

٨. محاسبة التحوط

التحوط هو عبارة عن أسلوب لإدارة المخاطر يشمل استخدام مشتقة واحدة أو أكثر أو أدوات تحوط أخرى لمعادلة التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لواحد أو أكثر من الأصول أو الإلتزامات أو المعاملات المستقبلية. ويشمل معيار المحاسبة الدولي ٣٩ مبادئ محاسبية خاصة لنشاطات التحوط. وعند تلبية شروط معينة، يُسمح للمنشآت بعدم الإلتزام ببعض من متطلبات المحاسبة الإعتيادية وبدلاً من ذلك تطبيق *محاسبة التحوط* على الأصول والإلتزامات التي تشكل جزءاً من علاقات التحوط. وهذه المتطلبات اختيارية (أي لا يُطلب من المنشآت تطبيق *محاسبة التحوط* إلا إذا قررت القيام بذلك). ويتمثل أثر محاسبة التحوط في الإعتراف بالأرباح والخسائر من أداة التحوط والبند المحوط في نفس الفترات (أي يتم مطابقة الأرباح والخسائر).

١/٨ علاقات التحوط

١/١/٨ تشتمل *علاقة التحوط* على عنصرين هما:

(١) *أداة التحوط*: تعتبر أداة التحوط بمثابة مشتقة أو، فيما يخص التحوط لمخاطر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، أصلاً مالياً أو إلتزاماً مالياً غير مشتق. ومن أجل تحديدها على أنها أداة تحوط، فلا بد من توقع معادلة القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التحوط للتغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المحوط. إضافة لذلك، يجب أن تكون أداة التحوط بحوزة طرف خارجي (أي تكون المشتقة الداخلية التي بحوزة قسم آخر غير مؤهلة على أنها أداة تحوط) وأن لا تكون خياراً مكتوباً (أو خياراً مكتوباً صافياً).

(٢) *البند المحوط*: هو عبارة عن أصل أو إلتزام أو تعهد مؤكد أو معاملة تنبؤ محتملة جداً أو صافي استثمار في عملية أجنبية. ومن أجل تحديده على أنه بند محوط، يتوجب على البند المحوط المحدد تعريض المنشأة إلى مخاطر التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية.

٢/١/٨ يحدد معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ثلاثة أنواع من علاقات التحوط وهي:

(١) تحوطات القيمة العادلة

(٢) تحوطات التدفق النقدي

(٣) تحوطات صافي الإستثمار في عملية أجنبية

٢/٨ المعالجة المحاسبية

تربط المعالجة المحاسبية محاسبة (١) أداة التحوط بمحاسبة (٢) البند المحوط لتتيح الإعتراف بمعادلة التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية في البيانات المالية في نفس الفترات الزمنية. وعموماً، تشمل محاسبة التحوط أحد المعالجتين المحاسبيتين التاليتين:

(أ) يتم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة *للبند المحوط* في الفترة الحالية لمعادلة الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط. وهذه هي المعالجة المحاسبية لتحوطات القيمة العادلة.

(ب) يتم تأجيل التغيرات في القيمة العادلة *لأداة التحوط* على أنها عنصر منفصل في حقوق الملكية إلى الحد الذي يكون فيه التحوط فاعلاً ومفرجاً عنه إلى حساب الربح أو الخسارة في الفترات الزمنية التي يؤثر فيها البند المحوط على الأرباح أو الخسائر. وهذه هي المعالجة المحاسبية لتحوطات التدفق النقدي وتحوطات صافي الإستثمارات في عمليات أجنبية.

حالة عملية

لا تكون محاسبة التحوط ضرورية دائماً لتعكس أثر نشاطات التحوط في البيانات المالية. وعند تطبيق مبادئ محاسبية متسقة على أوضاع المعادلة (مثلاً، عند محاسبة كلا من أداة التحوط والبند المحوط بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المطفأة)، فليس هناك حاجة بأن تطبق المنشأة محاسبة التحوط لتحقيق محاسبة متسقة لأوضاع المعادلة.

٣/٨ شروط محاسبة التحوط

وكما تم مناقشته، فإن محاسبة التحوط اختيارية وتسمح للمنشآت بتأجيل أو تسريع الإعتراف بالأرباح والخسائر بموجب متطلبات محاسبية مطبقة بطريقة أخرى. وعليه ولمنع إساءة الإستخدام، يحصر معيار المحاسبة الدولي ٣٩ استخدام محاسبة التحوط بالحالات التي تتحقق فيها شروط خاصة لمحاسبة التحوط. وحتى تكون علاقة التحوط مؤهلة لمحاسبة التحوط، ينبغي أن تستوفي ثلاثة شروط متعلقة بتحديد علاقات التحوط وتوثيقها وقياسها وفاعليتها. وفيما يلي هذه الشروط:

(١) أن يكون هناك تحديد وتوثيق رسميين لعلاقة التحوط وهدف وإستراتيجية إدارة المخاطر في المنشأة من القيام بالتحوط. يُسمح بمحاسبة التحوط فقط من تاريخ حصول ذلك التحديد والتوثيق.

(٢) تكون علاقة التحوط فاعلة:

(أ) عندما يتوقع أن يكون التحوط ذو فعالية كبيرة في تحقيق تغيرات المعادلة في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية التي يمكن نسبها إلى المخاطرة المحوطة (فاعلية "مستقبلية").

(ب) عندما يكون من الممكن قياس فاعلية التحوط بشكل موثوق.

(ج) عندما يتم تقييم التحوط على أساس مستمر ويُحدد فعليا على كونه ذو فعالية كبيرة خلال فترات إعداد التقارير المالية التي تم تحديد التحوط لها (فاعلية "بأثر رجعي").

(٣) بالنسبة لتحوطات التدفق النقدي لمعاملات التنبؤ، يجب أن تكون معاملة التنبؤ المحوطة محتملة جدا ويجب أن تُظهر تعرضاً للتغيرات في التدفقات النقدية التي يمكن أن تؤثر في النهاية على الأرباح أو الخسائر.

مثال

ينبغي أن يشمل تحديد وتوثيق علاقة التحوط تعيينا لما يلي:

- *أداة (أدوات) التحوط*
- *بند (بنود) أو معاملة (معاملات) التحوط*
- *طبيعة المخاطرة (المخاطر) التي يتم التحوط لها*
- *كيفية تقييم المنشأة لفاعلية أداة التحوط في معادلة التعرض للتغيرات في القيمة العادلة للبند المحوط أو التدفقات النقدية للمعاملة المحوطة المنسوبة إلى المخاطرة المحوطة*

حالة دراسية ١٤

تدرس هذه الحالة أسباب وشروط محاسبة التحوط.

المطلوب

(١) وصف الأنواع الثلاثة لعلاقات التحوط المحددة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩.

(٢) مناقشة الظروف التي يمكن أن ترغب المنشآت خلالها بتطبيق محاسبة التحوط.

(٣) مناقشة شروط محاسبة التحوط.

الحل

(١) يحدد معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ثلاثة أنواع من علاقات التحوط:

(أ) تعتبر *تحوطات القيمة العادلة* تحوطات للتعرض للتغيرات في القيمة العادلة لأصل أو إلتزام معترف به أو تعهد مؤكد غير معترف به يمكن نسبته إلى مخاطرة محددة ويمكن أن يؤثر على الأرباح أو الخسائر. وبموجب محاسبة تحوط القيمة العادلة، إذا تم قياس البند المحوط خلافا لذلك بسعر التكلفة أو التكلفة المطفأة، يتم تعديل قياس البند المحوط ليشمل التغيرات في قيمته العادلة المنسوبة إلى المخاطرة المحوطة. ويتم الإعتراف بهذه التغيرات في حساب الربح أو الخسارة. وإذا كان البند المحوط هو أصل مالي متوفر برسم البيع، يتم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة التي يمكن أن تُشمل خلافا لذلك في حقوق الملكية في حساب الربح أو الخسارة.

(ب) تعتبر *تحوطات التدفق النقدي* هي تحوطات للتعرض للتغيرات في التدفقات النقدية المنسوبة إلى مخاطرة محددة مرتبطة بأصل أو إلتزام معترف به أو معاملة تنبؤ محتملة جداً ويمكن أن تؤثر على الأرباح أو الخسائر. وبموجب محاسبة تحوط التدفقات النقدية، يتم تأجيل التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط المنسوبة إلى المخاطرة المحوطة على أنها عنصر منفصل في حقوق الملكية إلى الحد الذي يكون فيه التحوط فعالا (بدلاً من الإعتراف بها مباشرة في حساب الربح أو الخسارة).

(ج) يتم محاسبة *تحوطات صافي الإستثمارات في العمليات الأجنبية* بطريقة مماثلة لتحوطات التدفق النقدي.

(٢) قد ترغب المنشآت في استخدام محاسبة التحوط لتجنب المطابقات الخاطئة في الإعتراف بالأرباح والخسائر من المعاملات ذات العلاقة. وعندما تستخدم المنشأة مشتقة ما (أو أداة أخرى تم قياسها بالقيمة العادلة) للتحوط لقيمة أصل أو إلتزام يتم قياسه بالتكلفة أو التكلفة المطفأة أو لا يتم الإعتراف به مطلقا، فقد تنتج محاسبة لا تعكس مركز المنشأة المالي وأدائها المالي بسبب أسس القياس المختلفة المستخدمة لأداة التحوط والبند المحوط. وتشمل متطلبات المحاسبة المطبقة عادة التغيرات في القيمة العادلة للمشتقة في حساب الربح أو الخسارة ولكن ليس التغيرات في القيمة العادلة للبند المحوط في حساب الربح أو الخسارة. إضافة لذلك، عندما تستخدم المنشأة مشتقة ما (أو أداة أخرى تم قياسها بالقيمة العادلة) للتحوط لمعاملة مستقبلية متوقعة، ترغب المنشأة بتأجيل الإعتراف بالتغير في القيمة العادلة للمشتقة إلى أن تؤثر المعاملة المستقبلية على الأرباح أو الخسائر. وخلافاً لذلك، يتم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط المشتقة في حساب الربح أو الخسارة بدون معادلة مقابلة مرتبطة بالبند المحوط.

(٣) وفيما يلي شروط محاسبة التحوط:

(أ) أن يكون هناك تحديد وتوثيق رسميين لعلاقة التحوط وهدف وإستراتيجية إدارة المخاطر في المنشأة من القيام بالتحوط. يُسمح بمحاسبة التحوط فقط من تاريخ حصول ذلك التحديد والتوثيق.

(ب) يُتوقع أن يكون التحوط ذو فعالية كبيرة في تحقيق تغيرات المعادلة في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المنسوبة إلى المخاطرة المحوطة.

(ج) يكون من الممكن قياس فعالية التحوط بشكل موثوق.

(د) يتم تقييم التحوط على أساس مستمر ويُحدد فعلياً على كونه ذو فعالية كبيرة خلال فترات إعداد التقارير المالية التي تم تحديد التحوط لها.

(هـ) بالنسبة لتحوطات التدفق النقدي، يجب أن تكون معاملة التنبؤ المحوطة محتملة جداً ويجب أن تُظهر تعرضاً للتغيرات في التدفقات النقدية التي يمكن أن تؤثر في النهاية على الأرباح أو الخسائر.

٤/٨ تحوط القيمة العادلة

١/٤/٨ يعتبر *تحوط القيمة العادلة* هو تحوطاً للتعرض للتغيرات في القيمة العادلة لأصل أو إلتزام معترف به أو تعهد مؤكد غير معترف به يمكن نسبه إلى مخاطرة محددة ويمكن أن يؤثر على الأرباح أو الخسائر. (والتعهد المؤكد هو اتفاقية ملزمة لتبادل كمية محددة من الموارد بسعر محدد في تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة).

٢/٤/٨ تشمل محاسبة تحوط القيمة العادلة المحاسبة التالية:

- يتم قياس أداة التحوط بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة.
- إذا تم قياس البند المحوط خلافاً لذلك بالتكلفة أو التكلفة المطفأة (مثلاً لأنه مصنف على أنه قرض أو ذمة مدينة)، يتم تعديل قياس البند المحوط ليشمل التغيرات في قيمته العادلة المنسوبة إلى المخاطرة المحوطة. ويتم الإعتراف بهذه التغيرات في حساب الربح أو الخسارة.
- إذا كان البند المحوط هو عبارة عن أصل مالي متوفر برسم البيع، يتم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة التي كان يمكن أن تُشمل خلافاً لذلك في حقوق الملكية في حساب الربح أو الخسارة.

٣/٤/٨ بموجب محاسبة تحوط القيمة العادلة، يتم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط والبند المحوط في حساب الربح أو الخسارة في نفس الفترة. وتكون النتيجة عدم وجود أثر (صافي) على أرباح أو خسائر أداة التحوط والبند المحوط إذا كان

التحوط فعالاً تماماً، لأن التغيرات في القيمة العادلة ستعادل بعضها البعض. وإذا لم يكن التحوط فعالاً ١٠٠٪ (أي أن التغيرات في القيمة العادلة لا تعادل بعضها البعض تماماً)، فإن عدم الفاعلية هذه تنعكس تلقائياً في حساب الربح أو الخسارة.

مثال

تشمل تحوطات القيمة العادلة ما يلي:

- *التحوط للتعرض للتغيرات في القيمة العادلة لقرض بسعر فائدة ثابت بسبب التغيرات في أسعار الفائدة في السوق. ويمكن إبرام هذا التحوط من قبل المقترض أو المقرض*
- *التحوط للتعرض للتغيرات في القيمة العادلة لاستثمار متوفر برسم البيع*
- *التحوط للتعرض للتغيرات في القيمة العادلة لأصل غير مالي (على سبيل المثال، مخزون)*
- *التحوط للتعرض للتغيرات في القيمة العادلة لتعهد مؤكد لشراء أو بيع بند غير مالي (مثلا، عقد لشراء أو بيع الذهب مقابل سعر ثابت في تاريخ مستقبلي)*

مثال

في ١ يناير ٢٠X٥، تشتري المنشأة (أ) سندا مدته ٥ سنوات بمبلغ أصلي قيمته ١٠٠,٠٠٠ دولار وتدفع سنويا سعر فائدة ثابت بنسبة ٥٪ لكل سنة (٥,٠٠٠ دولار). وتصنف المنشأة (أ) السند على أنه أصل مالي متوفر برسم البيع. وأسعار الفائدة الحالية في السوق لسندات مماثلة مدتها خمس سنوات هي أيضا ٥٪ بحيث تكون القيمة العادلة للسند والمبلغ المسجل للسند في تاريخ الشراء مساويين لمبلغه الأصلي بقيمة ١٠٠,٠٠٠ دولار.

ولأن سعر الفائدة ثابت، تتعرض المنشأة (أ) إلى مخاطر إنخفاض القيمة العادلة للسند. وإذا ارتفعت أسعار الفائدة في السوق إلى ما يزيد عن ٥٪ مثلا، ستنخفض القيمة العادلة للسند إلى ما دون ١٠٠,٠٠٠ دولار. هذا لأن السند يدفع سعر فائدة ثابت أقل من الإستثمارات البديلة المكافئة المتوفرة في السوق (أي تكون القيمة الحالية للتدفقات النقدية للمبلغ الأصلي والفائدة المخصومة باستخدام أسعار الفائدة في السوق أقل من المبلغ الأصلي للسند).

ولإلغاء مخاطر إنخفاض القيمة العادلة بسبب إرتفاع أسعار الفائدة في السوق، تبرم المنشأة مشتقة ما للتحوط (معادلة) لهذه المخاطر. وبشكل أكثر تحديدا، في ١ يناير ٢٠X٥، تبرم المنشأة (أ) مبادلة سعر فائدة لتبادل دفعات سعر الفائدة الثابتة التي تقبضها على السند مقابل دفعات سعر الفائدة العائمة. وإذا كانت أداة التحوط المشتقة فعالة، ينبغي معادلة أي إنخفاض في القيمة العادلة للسند بإرتفاع مقابل في القيمة العادلة للأداة المشتقة. وتحدد المنشأة وتوثق المبادلة على أنها أداة تحوط للسند.

وعند إبرام المبادلة في ١ يناير ٢٠X٥، كان لها قيمة عادلة صافية تساوي صفر. (وفي الواقع، تُبرم المبادلات عادة بقيمة عادلة تساوي صفر. ويتحقق هذا من خلال تحديد دفعات الفائدة التي ستُدفع أو تُقبض بحيث تتساوى القيمة الحالية لدفعات الفائدة العائمة المتوقعة التي ستقبضها المنشأة (أ) تماما مع القيمة الحالية لدفعات الفائدة الثابتة التي ستدفعها المنشأة (أ) بسبب اتفاقية المبادلة). لذلك، ليس من المطلوب عمل قيد يومية في هذا التاريخ.

وفي نهاية عام ٢٠X٥، استحق السند فائدة قيمتها ٥,٠٠٠ دولار. وتسجل المنشأة (أ) قيد اليومية التالي:

	مدين	دائن
فائدة مستحقة القبض	٥,٠٠٠	
دخل فائدة		٥,٠٠٠

إضافة إلى ذلك، إرتفعت أسعار الفائدة في السوق لتصل ما نسبته ٦٪، وبالتالي فقد انخفضت القيمة العادلة للسند لتصل مبلغ ٩٦,٥٣٥ دولار. ولأن السند مصنف على أنه متوفر برسم البيع، كان سيتم عادة تسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة بشكل مباشر في حقوق الملكية بدلاً من حساب الربح أو الخسارة. لكن وبما أن السند مصنف على أنه بند محوط في تحوط القيمة العادلة للتعرض لمخاطر سعر الفائدة، يتم بدلاً من ذلك الإعتراف بهذا التغير في القيمة العادلة للسند في حساب الربح أو الخسارة.

	مدين	دائن
خسارة تحوط (البند المحوط)	٣,٤٦٥	
أصل مالي متوفر برسم البيع		٣,٤٦٥

وفي نفس الوقت، تحدد المنشأة (أ) أن القيمة العادلة للمبادلة قد ارتفعت بقيمة ٣,٤٦٥ دولار لتصل مبلغ ٣,٤٦٥ دولار. وحيث أن المبادلة هي عبارة عن مشتقة، فإنه يتم قياسها بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة. لذلك، تسجل المنشأة (أ) قيد اليومية التالي:

	مدين	دائن
أصل مبادلة	٣,٤٦٥	
ربح تحوط (أداة التحوط)		٣,٤٦٥

وبما أن التغيرات في القيمة العادلة للبند المحوط وأداة التحوط يتم معادلتها تماما، يكون التحوط فعالا بنسبة ١٠٠٪، ويكون الأثر الصافي على الأرباح أو الخسائر هو صفر.

حالة دراسية ٥/١

توضح هذه الحالة محاسبة تحوط القيمة العادلة.

الحقائق

قامت المنشأة (أ) بمنح أصل قرض بسعر فائدة ثابتة نسبتها ٥٪ يتم قياسه بالتكلفة المطفأة (١٠٠,٠٠٠ دولار). ولأن المنشأة (أ) تدرس ما إذا كانت ستحول أصل القرض إلى أوراق مالية قابلة للتداول (أي بيعها في معاملة توريق مالي)، فإنها ترغب بإلغاء مخاطرة التغيرات في القيمة العادلة لأصل القرض. وعليه، وفي ١ يناير ٢٠X٦، تبرم المنشأة (أ) مبادلة دفع سعر فائدة ثابتة مقابل قبض سعر فائدة عائمة لتحويل مقبوضات الفائدة الثابتة إلى مقبوضات فائدة عائمة وبالتالي معادلة التعرض للتغيرات في القيمة العادلة. وتحدد المنشأة (أ) المبادلة على أنها أداة تحوط في تحوط قيمة عادلة لأصل القرض.

ترتفع أسعار الفائدة في السوق. وفي نهاية السنة، تقبض المنشأة (أ) ٥,٠٠٠ دولار من دخل الفائدة على القرض و ٢٠٠ دولار في دفعات الفائدة الصافية على المبادلة. ويكون التغير في القيمة العادلة لمبادلة سعر الفائدة عبارة عن ارتفاع بقيمة ١,٣٠٠ دولار. وفي نفس الوقت، تنخفض القيمة العادلة لأصل القرض بقيمة ١,٣٠٠ دولار.

المطلوب

إعداد قيود يومية مناسبة في نهاية السنة، على إفتراض تلبية كافة شروط محاسبة التحوط.

الحل

	مدين	دائن
نقد	٥,٠٠٠	
دخل فائدة		٥,٠٠٠
(لتسجيل دخل الفائدة على القرض)		
نقد	٢٠٠	
دخل فائدة		٢٠٠
(لتسجيل تسوية الفائدة الصافية للمبادلة)		
مشتقة	١,٣٠٠	
ربح تحوط		١,٣٠٠
(لتسجيل الارتفاع في القيمة العادلة للمبادلة)		
خسارة تحوط	١,٣٠٠	
أصل قرض		١,٣٠٠
(لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة لأصل القرض المنسوب إلى المخاطر المحوطة)		

٥/٨ تحوط التدفق النقدي

١/٥/٨ إن *تحوط التدفق النقدي* هو عبارة عن تحوط للتعرض للتغيرات في التدفقات النقدية:

- المنسوبة إلى مخاطرة محددة مرتبطة بأصل أو إلتزام معترف به أو معاملة تنبؤ محتملة جداً؛ و
- يمكن أن تؤثر على الأرباح أو الخسائر.

٢/٥/٨ (معاملة التنبؤ هي معاملة غير ملتزمة ولكن متوقعة مستقبلياً).

٣/٥/٨ تشمل محاسبة تحوط التدفق النقدي المحاسبة التالية:

- يتم تأجيل التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط المنسوبة إلى المخاطرة المحوطة على أنها عنصر منفصل في حقوق الملكية إلى الحد الذي يكون فيه التحوط فعالاً (بدلاً من الإعتراف بها مباشرة في حساب الربح أو الخسارة).
- لا يتم تعديل محاسبة البند المحوط.
- إذا نتج لاحقاً عن تحوط معاملة التنبؤ الإعتراف بأصل أو إلتزام غير مالي (أو أن يصبح تعهد مؤكد يتم عليه تطبيق محاسبة تحوط القيمة العادلة)، تختار المنشأة سياسة محاسبية إما بإبقاء الأرباح والخسائر المؤجلة في حقوق الملكية أو إلغاؤها من حقوق الملكية وشملها في المبلغ المسجل الأولي للأصل أو الإلتزام أو التعهد المؤكد المعترف به (يسمى بتعديل الأساس).
- إذا نتج لاحقاً عن تحوط معاملة التنبؤ الإعتراف بأصل مالي أو إلتزام مالي، يستمر تأجيل الأرباح والخسائر المؤجلة في حقوق الملكية.
- عندما يؤثر البند المحوط على الأرباح أو الخسائر (مثلاً من خلال الإستهلاك أو الإطفاء)، فإن أي مبلغ مقابل تم تأجيله سابقاً في حقوق الملكية يتم الإفراج عنه من حقوق الملكية ويُشمل في حساب الربح أو الخسارة ("إعادة تدوير").

٤/٥/٨ إلى الحد الذي يكون فيه تحوط التدفق النقدي غير فعال بصورة تامة، يتم الإعتراف بالجزء غير الفعال من التغير في القيمة العادلة للمشتقة مباشرة في حساب الربح أو الخسارة.

مثال

يشمل تحوط التدفق النقدي ما يلي:

- *التحوط للتعرض للتدفقات النقدية بفائدة متغيرة على سند يدفع دفعات فائدة عائمة*
- *التحوط للتدفقات نقدية من بيع متوقع لأصل ما*
- *التحوط للتعرض لمخاطر العملة الأجنبية المرتبطة بتعهد مؤكد لشراء أو بيع بند غير مالي*

مثال

تعتمد المنشأة (أ) اليورو كعملة وظيفية لها. وتتوقع أن تشتري آلة معينة مقابل ١٠,٠٠٠ دولار بتاريخ ٣١ أكتوبر ٢٠X٦. وعليه، فإنها تتعرض لمخاطرة الإرتفاع في سعر الدولار. فإذا ارتفع سعر الدولار قبل حصول الشراء، ستضطر المنشأة إلى دفع المزيد من اليورو للحصول على مبلغ العشرة آلاف التي ستدفعها مقابل الآلة. ومن أجل معادلة مخاطرة الإرتفاع في سعر الدولار، تبرم المنشأة عقداً آجلاً بتاريخ ٣٠ إبريل ٢٠X٦ لشراء ١٠,٠٠٠ دولار خلال ٦ أشهر مقابل مبلغ ثابت قيمته (٨,٠٠٠ يورو). وتحدد المنشأة (أ) العقد الآجل على أنه أداة تحوط في تحوط تدفق نقدي لتعرضها للإرتفاع في سعر الدولار. وفي البداية، تكون القيمة العادلة للعقد الآجل صفر، لذلك لا يُطلب تسجيل قيد يومية.

وفي ٣١ يوليو ارتفعت قيمة الدولار، بحيث أصبح تسليم مبلغ ١٠,٠٠٠ دولار بتاريخ ٣١ أكتوبر ٢٠X٦ يكلف ٩,٠٠٠ يورو في السوق. لذلك، ارتفعت القيمة العادلة للعقد الآجل إلى ١,٠٠٠ يورو (أي الفرق بين السعر الملزم وهو ٨,٠٠٠ يورو والسعر الحالي وهو ٩,٠٠٠ يورو (مع تجاهل أثر الفروقات في أسعار الفائدة بين العملتين لغرض التبسيط). ولا تزال المنشأة (أ) تتوقع شراء الآلة بقيمة ١٠,٠٠٠ دولار، لذلك تستنتج بأن التحوط فعال بنسبة ١٠٠٪. ولأن التحوط فعال بنسبة ١٠٠٪، يتم الإعتراف بالتغير الكامل في القيمة العادلة لأداة التحوط في حقوق الملكية. وتسجل المنشأة (أ) القيد التالي:

أصل آجل	١,٠٠٠	
حقوق ملكية		١,٠٠٠

وفي ٣١ أكتوبر ٢٠X٦، ارتفع سعر الدولار أكثر، بحيث أصبح مبلغ ١٠,٠٠٠ دولار يكلف ٩,٥٠٠ يورو في السوق الفوري. لذلك، ارتفعت القيمة العادلة للعقد الآجل إلى ١,٥٠٠ يورو (الفرق بين السعر الملزم وهو ٨,٠٠٠ يورو والسعر الفوري وهو ٩,٥٠٠ يورو. ولا تزال المنشأة (أ) تتوقع شراء الآلة بقيمة ١٠,٠٠٠ دولار، وتسجل قيد اليومية التالي:

أصل آجل	٥٠٠	
حقوق ملكية		٥٠٠

ويتم تسوية العقد الآجل وتسجل المنشأة (أ) القيد التالي:

نقد	١,٥٠٠	
أصل آجل		١,٥٠٠

وتشتري المنشأة (أ) الآلة مقابل ١٠,٠٠٠ دولار (٩,٥٠٠ يورو) وتسجل قيد اليومية التالي:

آلة	٩,٥٠٠	
له ذمم دائنة		٩,٥٠٠

واعتماداً على السياسة المحاسبية للمنشأة (أ)، فإن الربح أو الخسارة المؤجلة المتبقية في حقوق الملكية بقيمة ١,٥٠٠ يورو إما أن: (١) تبقى في حقوق الملكية ويُفرج عنها من حقوق الملكية حيث يتم استهلاك الآلة أو تؤثر خلافاً لذلك على الأرباح أو الخسائر، أو (٢) تُقتطع من المبلغ المسجل الأولي للآلة. وعلى إفتراض حصول المعالجة الأخيرة، تسجل المنشأة (أ) قيد اليومية التالي:

حقوق ملكية	١,٥٠٠	
آلة		١,٥٠٠

ويكون الأثر الصافي لتحوط التدفقات النقدية هو الإقفال على سعر بقيمة ٨,٠٠٠ يورو مقابل الآلة.

مثال

في بداية ٢٠X٠، تصدر المنشأة (ب) إلتزاماً مدته ١٠ سنوات بمبلغ أصلي قيمته ١٠٠,٠٠٠ دولار مقابل ١٠٠,٠٠٠ دولار (أي بالقيمة الاسمية). ويدفع السند فائدة عائمة يتم إعادة تحديدها كل سنة حسب تغير أسعار الفائدة في السوق. وتقيس المنشأة (أ) الإلتزام بالتكلفة المطفأة (١٠٠,٠٠٠ دولار). ولأن سعر الفائدة يتغير بانتظام مع تغير أسعار الفائدة في السوق، تبقى القيمة العادلة للإلتزام ثابتة تقريباً بغض النظر عن كيفية تغير أسعار الفائدة في السوق. ولكن ترغب المنشأة (ب) بتحويل دفعات الفائدة العائمة إلى دفعات فائدة ثابتة من أجل التحوط لتعرضها للتغيرات في التدفقات النقدية بسبب التغيرات في أسعار الفائدة في السوق خلال مدة الإلتزام.

ومن أجل التحوط للتعرض، تبرم المنشأة (ب) مبادلة سعر فائدة مدتها خمس سنوات تدفع المنشأة بموجبها دفعات سعر فائدة ثابتة (٥٪) وتقبض بالمقابل دفعات سعر فائدة عائمة تعادل تماما دفعات السعر العائم التي تقوم بها على الإلتزام. وتحدد المنشأة (ب) المبادلة وتوثقها على أنها تحوط تدفق نقدي لتعرضها لدفعات الفائدة المتغيرة على السند. وعند إبرام مبادلة سعر الفائدة، يكون لها قيمة عادلة مقدارها صفر. ويتلخص أثر مبادلة سعر الفائدة تلك في معادلة التعرض للتغيرات في التدفقات النقدية للفائدة التي ستُدفع على الإلتزام. وفعليا، تحول مبادلة سعر الفائدة دفعات السعر العائم الخاصة بالإلتزام إلى دفعات سعر ثابت، وتلغي بالتالي تعرض المنشأة للتغيرات في التدفقات النقدية المنسوبة إلى التغيرات في أسعار الفائدة الناتجة عن الإلتزام.

وفي نهاية ٢٠X٥، يستحق السند فائدة بقيمة ٦,٠٠٠ دولار. وتسجل المنشأة (أ) قيد اليومية التالي:

مصاريف فائدة	٦,٠٠٠	
فائدة السند مستحقة الدفع		٦,٠٠٠

وفي نفس الوقت، استحقت دفعة فائدة صافية بقيمة ١,٠٠٠ دولار بموجب المبادلة للسنة. لذلك، تسجل المنشأة (أ) قيد اليومية التالي:

فائدة المبادلة مستحقة القبض	١,٠٠٠	
مصاريف فائدة		١,٠٠٠

ويكون الأثر الصافي على الأرباح أو الخسائر هي مصاريف فائدة صافية ثابتة بقيمة ٥,٠٠٠ دولار (٦,٠٠٠ – ١,٠٠٠).

ولأن المبادلة عبارة عن مشتقة، فإنه يتم قياسها بالقيمة العادلة. وتحدد المنشأة (أ) أن القيمة العادلة للمبادلة (باستثناء الفائدة المستحقة) قد ارتفعت بقيمة ٥,٢٠٠ دولار. وحيث أنه يتم تحديد المبادلة على أنها أداة تحوط في تحوط التدفقات النقدية، فلا يتم الإعتراف بالتغير في القيمة العادلة في حسابات الربح أو الخسارة بل كعنصر منفصل في حقوق الملكية إلى الحد الذي تكون فيه المبادلة فعالة. وفي هذه الحالة، تحدد المنشأة (أ) أن المبادلة فعالة بنسبة ١٠٠٪. وتسجل لذلك قيد اليومية التالي:

أصل مبادلة	٥,٢٠٠	
حقوق ملكية (احتياطي تحوط)		٥,٢٠٠

ولأن القيمة العادلة للمبادلة ستقارب الصفر مع حلول تاريخ استحقاقها، فإن احتياطي التحوط للمبادلة سيقارب أيضاً الصفر مع حلول تاريخ استحقاقه إلى الحد الذي يبقى فيه التحوط نافذاً وفعالاً.

حالة دراسية ١٦

توضح هذه الحالة محاسبة تحوط التدفق النقدي.

الحقائق

إن المنشأة (أ) هي أحد منتجي العُدد. ومن أجل التحوط لمخاطرة إنخفاض سعر ١٠٠ قطعة من العدد التي تتوقع أن تبيعها في ٣١ ديسمبر ٢٠X٨، تبرم المنشأة (أ) في ١ يناير ٢٠X٧ عقداً آجلا تتم تسويته على أساس الصافي على ١٠٠ قطعة من العدد ليتم تسليمها بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠X٨. وخلال عام ٢٠X٧، يكون التغير في القيمة العادلة للعقد الآجل عبارة عن إنخفاض بقيمة ٨,٠٠٠ دولار. وخلال عام ٢٠X٨، يكون التغير في القيمة العادلة للعقد الآجل عبارة عن ارتفاع بقيمة ٢,٠٠٠ دولار. وفي ٣١ ديسمبر ٢٠X٨، تقوم المنشأة (أ) بتسوية العقد الآجل عن طريق دفع مبلغ ٦,٠٠٠ دولار. وفي نفس الوقت، فإنها تبيع ١٠٠ قطعة من العدد إلى العملاء مقابل ٩٣,٠٠٠ دولار.

المطلوب

إعداد قيود يومية مناسبة في ١ يناير ٢٠X٧، و ٣١ ديسمبر ٢٠X٧ و ٣١ ديسمبر ٢٠X٨، على إفتراض تلبية كافة شروط التحوط وأن علاقة التحوط فعالة بنسبة ١٠٠٪.

الحل

١ يناير ٢٠X٧

ليس من المطلوب عمل قيد يومية

٣١ ديسمبر ٢٠X٧

حقوق ملكية	٨,٠٠٠	
إلتزام مشتق		٨,٠٠٠
(لتسجيل الإنخفاض في القيمة العادلة لأداة التحوط)		

٣١ ديسمبر ٢٠X٨

إلتزام مشتق	٢,٠٠٠	
حقوق ملكية		٢,٠٠٠
(لتسجيل الارتفاع في القيمة العادلة لأداة التحوط)		
إلتزام مشتق	٦,٠٠٠	
نقد		٦,٠٠٠
(لتسجيل تسوية أداة التحوط)		

نقد	٩٣,٠٠٠	
حقوق ملكية		٦,٠٠٠
إيرادات مبيعات		٨٧,٠٠٠

(لتسجيل البيع والمبلغ ذو الصلة المؤجل في حقوق الملكية المتعلق بتحوط البيع)

٦/٨ تحوط صافي الإستثمار في عملية أجنبية

يُعرّف معيار المحاسبة الدولي ٢١ العملية الأجنبية على أنها منشأة تكون عبارة عن شركة تابعة أو شركة زميلة أو مشروع مشترك أو فرع لمنشأة معدة للتقارير، توجد نشاطاتها أو تُنفذ في بلد أو بعملة غير تلك الخاصة بالمنشأة معدة التقارير. وصافي الإستثمار في عملية أجنبية هو مبلغ حصة المنشأة معدة التقارير في صافي أصول تلك العملية. ويُحاسب تحوط صافي الإستثمار في العملية الأجنبية بطريقة مماثلة لتحوط التدفق النقدي. لذلك، وفي تحوط صافي الإستثمار، تُؤجل التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط على أنها عنصر منفصل في حقوق الملكية إلى الحد الذي يكون فيه التحوط فعالاً (بدلاً من الإعتراف بها مباشرة في حساب الربح أو الخسارة) ويُعترف بها في حساب الربح أو الخسارة عند التصرف بصافي الإستثمار.

مثال

من أجل التحوط لصافي استثمارها في عملية أجنبية تتعامل بالين الياباني كعملة وظيفية لها، تقترض المنشأة (أ) مبلغ ١٠٠,٠٠٠,٠٠٠ ين ياباني. وعلى إفتراض إستيفاء كافة شروط محاسبة التحوط، يمكن أن تحدد المنشأة (أ) اقتراضها على أنه أداة تحوط في تحوط لصافي الإستثمار. ونتيجة لذلك، تُؤجل أرباح وخسائر العملة الأجنبية على الإقتراض التي كانت ستُشمل خلافا لذلك في حساب الربح أو الخسارة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢١ في حقوق الملكية إلى الحد الذي يكون فيه التحوط فعالا إلى أن يتم التصرف بصافي الإستثمار.

٧/٨ تقييم وقياس فاعلية التحوط

١/٧/٨ كما ذكر سابقاً، فإن اثنين من شروط محاسبة التحوط هو أنه التحوط:

- متوقعاً أن يكون ذو فاعلية كبيرة في تحقيق تغيرات المعادلة في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية خلال الفترة التي تم تحديد التحوط لها (*فاعلية مستقبلية*)
- محدد فعليا على أنه كان ذو فعالية كبيرة خلال فترة إعداد التقارير التي تم تحديد التحوط لها (*فاعلية "بأثر رجعي"*)

٢/٧/٨ عموماً يعتبر التحوط ذو فعالية كبيرة إذا كانت النتائج الفعلية ضمن مدى يتراوح ما بين ٨٠٪ و ١٢٥٪.

مثال

إذا كانت النتائج الفعلية تتلخص في أن الربح من أداة التحوط هو ٩٠ دولار والخسارة من البند المحوط هي ١٠٠ دولار، فإن نسبة المعادلة هي ٩٠٪ (= ٩٠/١٠٠) أو ١١١٪ (١٠٠ / ٩٠). ويعتبر التحوط ذو فعالية كبيرة لأن نسبة المعادلة تتراوح ما بين ٨٠٪ و ١٢٥٪.

٣/٧/٨ تعتبر فاعلية التحوط مهمة ليس فقط كشرط لمحاسبة التحوط، بل أيضا لأن قياس فاعلية التحوط يحدد مقدار عدم الفاعلية التي ستنعكس في حساب الربح أو الخسارة. وإلى الحد الذي لا يتم فيه معادلة التغيرات تماما، تعكس هذه الفروقات عدم الفاعلية التي ينبغي شملها عموما في حساب الربح أو الخسارة. ويمكن أن توجد عدم الفاعلية هذه رغم تحديد التحوط على أنه ذو فاعلية كبيرة على أساس تقييم فاعلية التحوط بأثر مستقبلي أو بأثر رجعي لأغراض التأهيل المستمر لمحاسبة التحوط.

مثال

إذا كان الربح من أداة التحوط، بالنسبة لتحوط القيمة العادلة، هو ٩٠ دولار والخسارة من البند المحوط هي ١٠٠ دولار، تُشمل خسارة صافية بقيمة ١٠ دولار في حساب الربح أو الخسارة.

٤/٧/٨ بالنسبة لتحوط التدفق النقدي المؤهل، تُشمل عدم الفاعلية في حسابات الربح أو الخسارة فقط إلى الحد الذي يتجاوز فيه الربح أو الخسارة التراكمية من أداة التحوط الربح أو الخسارة التراكمية من البند المحوط منذ بدء علاقة التحوط (التحوط الزائد). وإذا تجاوز الربح أو الخسارة التراكمية من البند المحوط الربح أو الخسارة التراكمية من أداة التحوط (تحوطاً ناقصاً)، فلا يتم الإبلاغ عن عدم فاعلية. هذا لأن البند المحوط- بالنسبة لتحوط التدفق النقدي- هو معاملة مستقبلية غير مؤهلة للإعتراف المحاسبي.

مثال

إذا كان الربح من أداة التحوط، بالنسبة لتحوط التدفق النقدي، في الفترة الأولى بعد التحديد هو ٤٩٠ دولار والخسارة من البند المحوط هي ١٠٠ دولار، لا تُشمل عدم الفاعلية في حسابات الربح أو الخسارة، لأن الربح أو الخسارة التراكمية من البند المحوط يتجاوز الربح أو الخسارة التراكمية من أداة التحوط ("تحوطاً ناقصاً").

وبدلاً من ذلك، إذا كانت الخسارة من أداة التحوط في الفترة الأولى بعد التحديد هي ١٠٠ دولار والربح من البند المحوط هو ٩٠ دولار، تُشمل خسارة بقيمة ١٠ دولار في حساب الربح أو الخسارة بسبب عدم الفاعلية، لأن الربح أو الخسارة التراكمية من أداة التحوط يتجاوز الربح أو الخسارة التراكمية من البند المحوط ("تحوطاً زائداً").

٨/٨ توقف محاسبة التحوط

ينبغي أن توقف المنشأة محاسبة التحوط بشكل مستقبلي في أي من الظروف التالية:

- تنتهي أداة التحوط أو تُباع أو تُلغى أو يتم ممارستها.
- لا يستوفي التحوط بعد الآن شروط محاسبة التحوط.
- تلغي المنشأة تحديد التحوط.
- لا يتوقع بعد الآن حدوث المعاملة المتنبئ بها المحوطة.

٢/٨/٨ بالنسبة لتحوطات القيمة العادلة المتوقفة، يتم إطفاء أي تعديل سابق لمحاسبة التحوط على المبلغ المسجل للأصول أو الإلتزامات المحوطة بفائدة خلال مدة الإستحقاق المتبقية لتلك الأصول والإلتزامات. وتبقى تعديلات محاسبة التحوط الأخرى على المبلغ المسجل للبنود المحوطة في المبلغ المسجل.

٣/٨/٨ بالنسبة لتحوطات التدفقات النقدية المتوقفة، فإن أرباح وخسائر التحوط التي تم تأجيلها في حقوق الملكية تبقى ضمن حقوق الملكية إلى أن يؤثر البند المحوط على الأرباح أو الخسائر إلا إذا:

- لم يعد من المتوقع حدوث معاملة التنبؤ، وفي هذه الحالة يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة المؤجلة مباشرة في حساب الربح أو الخسارة.
- تؤدي معاملة التنبؤ إلى الإعتراف بأصل أو إلتزام غير مالي وتختار المنشأة سياسة محاسبية تقضي بشمل تلك الأرباح والخسائر المؤجلة في المبلغ المسجل الأولي للأصل أو الإلتزام غير المالي.

٩/٨ التحوط على نطاق شامل

١/٩/٨ إن أحد المواضيع التي شهدت نقاشات واسعة هو معالجة محاسبة التحوط للمشتقات المستخدمة لإدارة مخاطر سعر الفائدة على أساس الصافي الخاص بالمحفظة ("التحوط على نطاق شامل"). على سبيل المثال، قد ترغب البنوك، كجزء من نشاطات إدارة أصولها وإلتزاماتها ولأغراض إدارة المخاطر، بمعادلة التعرض للمخاطر على أساس الصافي. إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لا يسمح للمنشأة بتحديد المركز المالي الصافي (أي صافي مبلغ الأصول مطروحاً منه الإلتزامات أو صافي مبلغ التدفقات النقدية الواردة مطروحاً منه التدفقات النقدية الصادرة) على أنه بند محوط بسبب الصعوبات المصاحبة لتخصيص تعديلات محاسبة التحوط إلى الأصول أو الإلتزامات المحوطة المختلفة وعملية قياس الفاعلية.

> **حالة عملية**
>
> من المحتمل غالبا أن تكون تحوطات صافي التعرض مؤهلة لمحاسبة تحوط التدفق النقدي من خلال تحديد التعرض للتغيرات في التدفقات النقدية المرتبطة بالحد الأدنى المقدر للتدفقات النقدية الواردة أو الصادرة في فترة زمنية مستقبلية معينة على أنه بند محوط. على سبيل المثال، إذا قدرت المنشأة التدفقات النقدية الواردة بقيمة ١٠٠ دولار والتدفقات النقدية الصادرة بقيمة ١٢٠ دولار على أساس شامل، يمكنها تحديد تحوط تدفق نقدي لمخاطر سعر الفائدة المرتبطة بإعادة تمويل أو إعادة استثمار مبلغ أول ٢٠ دولار من التدفقات النقدية الصادرة في فترة معينة. وفي تلك الحالة، وطالما أن لدى المنشأة على الأقل ٢٠ دولار من التدفقات النقدية الصادرة في تلك الفترة، يمكن أن يعتبر التحوط فعالاً.

٢/٩/٨ أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠٠٤ تعديلات على معيار المحاسبة الدولي ٣٩ للتخفيف من متطلبات محاسبة التحوط المرتبطة بتحوطات المحفظة لمخاطر سعر الفائدة على أساس محاسبة تحوط القيمة العادلة. وتوفر تلك التعديلات منهجية حول كيفية القيام بمحاسبة تحوط القيمة العادلة لتحوطات المحفظة لمخاطر سعر الفائدة.

أسئلة اختيار متعدد

١. يشمل نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ كافة البنود التالية باستثناء:

(أ) الأدوات المالية التي تلبي تعريف الأصل المالي.
(ب) الأدوات المالية التي تلبي تعريف الإلتزام المالي.
(ج) الأدوات المالية الصادرة عن المنشأة والتي تلبي تعريف أداة حق الملكية.
(د) عقود بيع أو شراء بنود غير مالية يمكن تسويتها على أساس الصافي.

الإجابة: (ج)

٢. أي مما يلي لا يعتبر فئة من الأصول المالية المحددة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩؟

(أ) الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.
(ب) الأصول المالية المتوفرة برسم البيع.
(ج) الإستثمارات المحتفظ بها برسم البيع.
(د) القروض والذمم المدينة.

الإجابة: (ج)

٣. جميع ما يلي هي خصائص للأصول المالية المصنفة على أنها استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق باستثناء:

(أ) أنها ذات دفعات محددة أو قابلة للتحديد وتاريخ استحقاق ثابت.
(ب) يستطيع حاملها استرداد كامل استثماره بشكل جوهري (إلا إذا كان هناك تدهور في الإئتمان).
(ج) مسعرة في سوق نشط.
(د) لدى حاملها نية وقدرة ايجابية معلنة على الإحتفاظ بها حتى تاريخ الإستحقاق.

الإجابة: (ب)

٤. أي من البنود التالية ليس ممنوعا تصنيفه على أنه استثمار محتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق؟

(أ) استثمار في أداة دين غير مسعرة.
(ب) استثمار في أداة حق ملكية مسعرة.
(ج) أصل مالي مشتق مسعر.
(د) استثمار في أداة دين مسعرة.

الإجابة: (د)

٥. جميع ما يلي هي خصائص للأصول المالية المصنفة على أنها قروض وذمم مدينة باستثناء:

(أ) أنها ذات دفعات محددة أو قابلة للتحديد وتاريخ استحقاق ثابت.
(ب) يستطيع حاملها استرداد كامل استثماره بشكل جوهري (إلا إذا كان هناك تدهور في الإئتمان).
(ج) غير مسعرة في سوق نشط.
(د) لدى حاملها نية وقدرة ايجابية معلنة على الإحتفاظ بها حتى تاريخ الإستحقاق.

الإجابة : (د)

٦. ما هو مبدأ الإعتراف بأصل أو إلتزام مالي في معيار المحاسبة الدولي ٣٩؟

(أ) من المرجح تدفق منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة ويكون من الممكن قياس تكلفة أو قيمة الأداة بشكل موثوق.
(ب) يتم الإعتراف بالأصل المالي عندما، وفقط عندما، تحصل المنشأة على سيطرة على الأداة ويكون لديها القدرة على التصرف بالأصل المالي بصورة مستقلة عن تصرفات الآخرين.
(ج) يتم الإعتراف بالأصل المالي عندما، وفقط عندما، تحصل المنشأة على مخاطر ومكافئات ملكية الأصل المالي ويكون لديها القدرة على التصرف بالأصل المالي.
(د) يتم الإعتراف بالأصل المالي عندما، وفقط عندما، تصبح المنشأة طرفاً في الأحكام التعاقدية للأداة.

الإجابة: (د)

٧. في أي من الظروف التالية يكون إلغاء الإعتراف بالأصل المالي هو أمر غير مناسب؟

(أ) انتهاء الحقوق التعاقدية في التدفقات النقدية للأصول المالية.
(ب) نقل الأصل المالي ونقل أيضا كافة مخاطر ومكافئات ملكية الأصل المنقول بشكل جوهري.
(ج) نقل الأصل المالي واحتفاظ المنشأة بشكل جوهري بكافة مخاطر ومكافئات ملكية الأصل المنقول.
(د) نقل الأصل المالي وعدم احتفاظ المنشأة أو نقلها لكافة مخاطر ومكافئات ملكية الأصل المنقول بشكل جوهري. إضافة إلى ذلك، فقدان المنشأة للسيطرة على الأصل المنقول.

الإجابة: (ج)

٨. أي من العمليات التالية لنقل الأصول المالية مؤهلة لإلغاء الإعتراف؟

(أ) بيع أصل مالي بحيث تحتفظ المنشأة بخيار إعادة شراء الأصل بقيمته العادلة الحالية في تاريخ إعادة الشراء.
(ب) بيع أصل مالي بحيث توافق المنشأة على إعادة شراء الأصل خلال سنة واحدة مقابل سعر ثابت إضافة إلى الفائدة.
(ج) بيع محفظة من الذمم المدينة قصيرة الأجل بحيث تضمن المنشأة تعويض المشتري عن أي خسائر في المحفظة.
(د) قرض أوراق مالية إلى منشأة أخرى (أي معاملة إقراض أوراق مالية).

الإجابة: (أ)

٩. أي مما يلي ليس إعتباراً ذو صلة عند تقييم ما إذا ينبغي إلغاء الإعتراف بالإلتزام المالي؟

(أ) ما إذا تم إستيفاء الإلتزام التعاقدي.
(ب) ما إذا تم إلغاء الإلتزام التعاقدي.
(ج) ما إذا انتهى الإلتزام التعاقدي.
(د) ما إذا تم بشكل جوهري نقل كافة مخاطر ومكافئات الإلتزام التعاقدي.

الإجابة: (د)

١٠. بأي مبلغ يتم قياس الأصل أو الإلتزام المالي عند الإعتراف الأولي؟

(أ) المقابل النقدي المدفوع أو المقبوض مقابل الأصل أو الإلتزام المالي.

(ب) تكلفة الشراء. وهي عبارة عن المقابل النقدي المدفوع أو المقبوض بالإضافة إلى أي تكاليف معاملة منسوبة مباشرة إلى شراء أو إصدار الأصل أو الإلتزام المالي.

(ج) القيمة العادلة. بالنسبة للبنود التي لا تقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، تُشمل أيضا تكاليف المعاملة في القياس الأولي.

(د) صفر.

الإجابة: (ج)

١١. بالإضافة إلى الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، أي من الفئات التالية من الأصول المالية يتم قياسها بالقيمة العادلة في الميزانية العمومية؟

(أ) الأصول المالية المتوفرة برسم البيع.

(ب) الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق.

(ج) القروض والذمم المدينة.

(د) الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية غير المسعرة.

الإجابة: (أ)

١٢. ما أفضل دليل على القيمة العادلة لأداة مالية؟

(أ) تكلفتها، بما في ذلك تكاليف المعاملة المنسوبة مباشرة إلى شراء أو توليد أو إصدار الأداة المالية.

(ب) قيمتها المقدرة المحددة باستخدام أساليب التدفق النقدي المخصوم، أو نماذج تسعير الخيارات، أو أساليب التقييم الأخرى.

(ج) سعرها المعلن عنه، في حال وجود سوق نشط للأداة المالية.

(د) القيمة الحالية للتدفقات النقدية التعاقدية مطروحاً منها إنخفاض القيمة.

الإجابة: (ج)

١٣. هل هناك أي استثناء من متطلب قياس الأصول المالية، المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو على أنها متوفرة برسم البيع، بالقيمة العادلة؟

(أ) لا. يتم قياس هذه الأصول دائما بالقيمة العادلة.

(ب) نعم. إذا ازدادت القيمة العادلة لهذه الأصول أكثر من التكلفة، فانه لا يتم الإعتراف بالأرباح غير المحققة الناتجة بل يتم تأجيلها إلى أن تتحقق.

(ج) نعم. إذا كان لدى المنشأة نية ايجابية وقدرة على الإحتفاظ بالأصول المصنفة في تلك الفئات حتى تاريخ الإستحقاق، فإنه يتم قياسها بالتكلفة المطفأة.

(د) نعم. يتم قياس الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية غير المسعرة التي لا يمكن قياسها بالقيمة العادلة بشكل موثوق (أو المشتقات التي ترتبط بأدوات حقوق الملكية غير المسعرة والتي يجب تسويتها من خلالها) بسعر التكلفة.

الإجابة: (د)

١٤. ما هو سعر الفائدة الفعلية لسند أو أداة دين أخرى يتم قياسها بالتكلفة المطفأة؟

(أ) سعر القسيمة المصرح به لأداة الدين.

(ب) سعر الفائدة الذي يتم فرضه حاليا من قبل المنشأة أو من قبل الآخرين لأدوات الدين المماثلة (أي المدة المتبقية حتى الإستحقاق، ونمط التدفق النقدي، والعملة، ومخاطرة الإئتمان، والضمانة الإضافية، وأساس الفائدة).

(ج) سعر الفائدة الذي يخصم تماماً المدفوعات أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع لأداة الدين، أو حسبما هو ملائم، خلال فترة أقصر إلى صافي المبلغ المسجل للأداة.

(د) سعر الفائدة الأساسي الخالي من المخاطر المُستمد من أسعار السندات الحكومية الملحوظة.

الإجابة: (ج)

١٥. أي مما يلي لا يعتبر دليلا موضوعيا على إنخفاض قيمة الأصل المالي؟

(أ) صعوبة مالية جوهرية للجهة المصدرة أو الملتزمة.

(ب) إنخفاض في القيمة العادلة للأصل إلى ما دون مبلغه المسجل السابق.

(ج) خرق للعقد، مثل التخلف عن أو التأخر في سداد دفعات الفائدة أو المبلغ الأصلي.

(د) البيانات الملحوظة التي تشير إلى إنخفاض كبير في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة من مجموعة من الأصول المالية رغم أنه لا يمكن بعد ربط الإنخفاض بأي أصل مالي منفرد.

الإجابة: (ب)

١٦. بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، يعتبر جميع ما يلي من خصائص المشتقة باستثناء:

(أ) أنه يتم شراؤها أو تكبدها من قبل المنشأة بهدف توليد ربح من التقلبات قصيرة الأجل في عوامل السوق.

(ب) تتغير قيمتها إستجابة للتغير في بند أساسي محدد (مثلاً، سعر الفائدة، سعر الأداة المالية، سعر السلعة، سعر الصرف الأجنبي..إلخ).

(ج) أنها لا تتطلب استثماراً أولياً أو تتطلب صافي استثمار أولي أقل مما يُطلب للأنواع الأخرى من العقود التي يُتوقع أن يكون لها إستجابة مماثلة للتغيرات في عوامل السوق.

(د) أنه يتم تسويتها في تاريخ مستقبلي.

الإجابة: (أ)

١٧. بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، هل يتم محاسبة المشتقة (مثلاً، خيار تحويل حق ملكية) المُتضمّنة في عقد آخر (مثلاً، سند قابل للتحويل) بشكل منفصل عن ذلك العقد الآخر؟

(أ) نعم. يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ محاسبة جميع المشتقات (المستقلة والضمنية) على أنها مشتقات.

(ب) لا. يمنع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ المنشآت من تجزئة الأدوات المالية ومحاسبة المكونات بشكل منفصل.

(ج) الأمر نسبي. إذ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ محاسبة المشتقات الضمنية بصورة منفصلة على أنها مشتقات إذا، من المتوقع أن يخفض التحوط من صافي

تعرض المنشأة للمخاطرة المحوطة، ويُحدَّد التحوط فعلياً على أنه خفض صافي تعرض المنشأة بالكامل للمخاطر المحوطة. وفقط إذا، قامت المنشأة بتضمين المشتقة لتجنب محاسبة المشتقات وليس لها غرض تجاري جوهري من تضمين المشتقة.

(د) الأمر نسبي. يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ محاسبة المشتقات الضمنية بصورة منفصلة إذا، وفقط إذا، كانت الخصائص والمخاطر الإقتصادية للمشتقة الضمنية والعقد الأساسي غير وثيقة الصلة ببعضها البعض ولا يقاس العقد المركب بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة في حسابات الربح أو الخسارة.

الإجابة: (د)

١٨. أي مما يلي لا يعتبر شرطاً لمحاسبة التحوط؟

(أ) التحديد والتوثيق الرسميين لعلاقة التحوط وهدف وإستراتيجية إدارة المخاطر في المنشأة من القيام بالتحوط في بداية علاقة التحوط.

(ب) يُتوقع أن يكون التحوط ذو فاعلية كبيرة في تحقيق تغيرات المعادلة في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المنسوبة إلى المخاطرة المحوطة، ويمكن قياس التحوط بشكل موثوق، ويتم تقييم التحوط على أساس مستمر ويحدد فعلياً على أنه كان ذو فاعلية كبيرة.

(ج) بالنسبة لتحوطات التدفق النقدي، يجب أن تكون معاملة التنبؤ المحوطة محتملة جداً ويجب أن تُظهر تعرضاً للاختلافات في التدفقات النقدية التي يمكن أن تؤثر في النهاية على الأرباح أو الخسائر.

(د) يتوقع أن يؤدي التحوط الى تخفيض صافي تعرض المنشأة للمخاطر المحوطة، ويتم تحديد التحوط على أنه يؤدي فعلياً الى تخفيض صافي تعرض كامل المنشأة للمخاطر المحوطة.

الإجابة (د)

١٩. ما هي المعالجة المحاسبية لأداة التحوط والبند المحوط بموجب محاسبة تحوط القيمة العادلة؟

(أ) يتم قياس أداة التحوط بالقيمة العادلة ويتم قياس البند المحوط بالقيمة العادلة فيما يخص المخاطر المحوطة. ويتم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة.

(ب) يتم قياس أداة التحوط بالقيمة العادلة ويتم قياس البند المحوط بالقيمة العادلة فيما يخص المخاطر المحوطة. ويتم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة مباشرة في حقوق الملكية إلى الحد الذي يكون فيه التحوط فعالاً.

(ج) يتم قياس أداة التحوط بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة مباشرة في حقوق الملكية إلى الحد الذي يكون فيه التحوط فعالاً. ولا يتم تعديل محاسبة البند المحوط.

(د) يتم محاسبة أداة التحوط وفقاً لمتطلبات محاسبة البند المحوط (أي بالقيمة العادلة أو التكلفة أو التكلفة المطفأة، كما هو معمول به)، إذا كان التحوط فعالاً.

الإجابة: (أ)

٢٠. ما هي المعالجة المحاسبية لأداة التحوط والبند المحوط بموجب محاسبة تحوط التدفق النقدي؟

(أ) يتم قياس كلا من أداة التحوط والبند المحوط بالقيمة العادلة فيما يخص المخاطر المحوطة، ويتم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في حساب الربح أو الخسارة.

(ب) يتم قياس كلا من أداة التحوط والبند المحوط بالقيمة العادلة فيما يخص المخاطر المحوطة، ويتم الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة مباشرة في حقوق الملكية.

(ج) يتم قياس أداة التحوط بالقيمة العادلة مع الإعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة مباشرة في حقوق الملكية إلى الحد الذي يكون فيه التحوط فعالاً. ولا يتم تعديل محاسبة البند المحوط.

(هـ) تم محاسبة أداة التحوط وفقاً لمتطلبات محاسبة البند المحوط (أي بالقيمة العادلة أو التكلفة أو التكلفة المطفأة، كما هو معمول به)، إذا كان التحوط فعالاً.

الإجابة: (ج)

٢٧ حصة السهم من الأرباح (معيار المحاسبة الدولي ٣٣)

١. الخلفية والمقدمة

١/١ إن حصة السهم من الأرباح هي ببساطة حجم الربح مقسوماً على عدد الأسهم. ويركز هذا المعيار على تحديد عدد الأسهم التي ستُستخدم في الحساب ويقدم إرشاداً محدوداً حول حساب الأرباح. وأدى الإستخدام المنتظم من قبل مستخدمي البيانات المالية لمعدل ربحية السهم كمؤشر على أداء الشركة إلى الحاجة إلى وجود معيار حول حصة السهم من الأرباح والتي تعتبر عنصراً رئيسياً في معدل ربحية السهم.

٢/١ إلا أن أي تضارب في السياسات المحاسبية بين المنشآت سيؤدي إلى نقص في قابلية مقارنة حصة السهم من الأرباح. ويعزز معيار المحاسبة الدولي ٣٣ إعداد التقارير المالية من خلال ضمان وجود انتظام على الأقل في حساب المقام في إحصائيات حصة السهم من الأرباح.

٣/١ ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٣ على ما يلي:

- المنشآت التي يتم التداول بأسهمها العادية أو أسهمها العادية المحتملة أو أنها قيد إصدار أسهم في الأسواق العامة
- المنشآت التي تختار الإفصاح طوعا

٤/١ عند عرض معلومات خاصة بالشركة الأم والمجموعة معاً، فإن حصة السهم من الأرباح للمجموعة هي التي يجب الإفصاح عنها فقط. وفي حال أفصحت الشركة الأم عن معلومات تتعلق بحصة السهم من الأرباح في حساباتها المنفصلة، يجب عدم الإفصاح عن هذه المعلومات في البيانات المالية الموحدة.

٢. تعريف المصطلحات الرئيسية (وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٣)

السهم العادي: عبارة عن أداة حق ملكية ذات مرتبة أدنى من كافة الفئات الأخرى لأدوات حقوق الملكية.

السهم العادي المحتمل: هو أداة مالية أو عقد آخر يمكن أن يمنح حامله حق الحصول على أسهم عادية. *(تشمل الأمثلة على ذلك: الخيارات والضمانات والإلتزامات المالية أو أدوات حقوق الملكية القابلة للتحويل إلى أسهم عادية).*

حصة السهم من الأرباح الأساسية: يتم حسابها من خلال قسمة الربح أو الخسارة التي تُنسب إلى حملة الأسهم العادية على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة خلال الفترة المحاسبية.

تخفيض في حصة السهم من الأرباح أو زيادة في حصة السهم من الخسائر: تخفيض في حصة السهم من الأرباح أو زيادة في حصة السهم من الخسائر نتيجة الإفتراض بإصدار الأسهم العادية المحتملة.

زيادة في حصة السهم من الأرباح أو إنخفاض في حصة السهم من الخسائر: زيادة في حصة السهم من الأرباح أو إنخفاض في حصة السهم من الخسائر نتيجة الإفتراض بإصدار الأسهم العادية المحتملة.

٣. الأسهم العادية

١/٣ يشارك "السهم العادي" في أرباح الفترة فقط بعد مشاركة أنواع أخرى من الأسهم كالأسهم الممتازة.

٢/٣ قد تمتلك المنشأة أكثر من فئة واحدة من الأسهم العادية. على سبيل المثال، تمتلك المنشأة (أ) نوعين من الأسهم "العادية": الفئة "س" والفئة "ص". إذا كانت الفئة "س" مخولة للحصول على توزيعات أرباح ثابتة بقيمة ١٠ دولار لكل سهم إضافة إلى توزيعات أرباح بنسبة ٥٪ وكانت الفئة "ص" مخولة للحصول على توزيعات أرباح بنسبة ٥٪ فقط، فإن أسهم الفئة "س" لا تعتبر أسهماً عادية حيث أن حصة السهم من توزيعات الأرباح الثابتة (١٠ دولار) تجعلها أفضل من الفئة "ص"، وبذلك تعتبر أسهم الفئة "ص" أدنى من أسهم الفئة "س".

٤. عرض حصة السهم من الأرباح

١/٤ ينبغي أن تعرض المنشأة في بيان الدخل حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة للأرباح أو الخسائر من العمليات المستمرة التي

يمكن نسبتها إلى حملة الأسهم العادية في الشركة الأم وللأرباح أو الخسائر التي يمكن نسبتها إلى حملة الأسهم العادية في الشركة الأم لكل فئة من الأسهم العادية ذات الحقوق المختلفة.

٢/٤ ينبغي عرض حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة لجميع الفترات المعروضة بالأهمية نفسها، حتى لو كانت المبالغ سلبية. وإذا تم الإبلاغ عن عملية متوقفة، يجب الإفصاح في بيان الدخل أو في الملاحظات عن حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة للعملية المتوقفة.

٥. حصة السهم من الأرباح الأساسية

١/٥ حصة السهم من الأرباح الأساسية =

صافي الربح أو الخسارة المنسوب إلى حملة الأسهم العادية
المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة خلال الفترة

٢/٥ يتم حساب الأرباح كما يلي:

- المبالغ التي تنسب إلى حملة الأسهم العادية فيما يخص الأرباح أو الخسائر من العمليات المستمرة وصافي الربح أو الخسارة
- بعد جميع المصروفات بما في ذلك الضرائب وحقوق الأقلية
- بعد توزيعات أرباح الأسهم الممتازة التراكمية *للفترة* سواء تم إعلانها أم لا
- بعد توزيعات أرباح الأسهم الممتازة غير التراكمية المعلن عنها *للفترة*
- بعد التعديلات الأخرى المتعلقة بالأسهم الممتازة

(يتم تجاهل توزيعات أرباح الأسهم الممتازة التراكمية في الفترات السابقة)

حصة السهم من الأرباح الأساسية

إن عدد الأسهم العادية هو المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة خلال الفترة.

- يضاف عدد الأسهم العادية في بداية الفترة إلى عدد الأسهم الصادرة خلال الفترة مطروحاً منها عدد الأسهم التي أعيد شراؤها خلال الفترة.
- يُضرب عدد الأسهم الصادرة والتي أعيد شراؤها بعامل قياس زمني يعتمد على وقت حصول الحدث.
- تُشمل الأسهم في الحساب من التاريخ الذي يكون فيه المقابل النقدي مستحق القبض.
- تُشمل الأسهم المدفوعة جزئياً كحصص جزئية إلى الحد الذي تكون فيه مؤهلة للمشاركة في توزيعات الأرباح خلال الفترة بالنسبة إلى أسهم عادية مدفوعة بالكامل. وإلى الحد الذي تكون فيه الأسهم المدفوعة جزئياً غير مخولة للمشاركة في توزيعات الأرباح خلال الفترة، يتم التعامل معها على أنها مكافئة للضمانات أو الخيارات.
- تُشمل الأسهم القابلة للإصدار في الحالات الطارئة في الحساب عند تلبية الشروط.
- تُشمل الأسهم العادية الصادرة كجزء من اندماج الأعمال بدءاً من تاريخ الشراء.

٣/٥ يتضمن معيار المحاسبة الدولي ٣٣ إرشاداً حول تواريخ الإعتراف المناسبة للأسهم الصادرة في ظروف مختلفة (الفقرة ٢١).

٤/٥ قد تزيد المنشأة أو تقلل من أسهمها العادية دون تغيير في مواردها. ومن الأمثلة على ذلك إصدار أسهم منحة وتوزيعات أرباح الأسهم وتجزئة الأسهم (أي عند إصدار الأسهم دون مقابل) وتجزئة الأسهم العكسية (توحيد الأسهم). وفي هذه الحالات، يتم تعديل المتوسط المرجح لعدد الأسهم حسب المعاملة كما لو أن الحدث قد حصل في بداية الفترة. ويجب تعديل جميع الفترات المعروضة بناء على هذه الأحداث.

٥/٥ إذا حصل إصدار أسهم المنحة وتوزيعات أرباح الأسهم وغيرها من الأحداث المشابهة بعد تاريخ الميزانية العمومية ولكن قبل اعتماد البيانات المالية، ينبغي أن تعكس حسابات حصة السهم من الأرباح هذه التغيرات. وينطبق هذا أيضاً على الفترات السابقة وحصة السهم من الأرباح المخفضة.

٦/٥ يتم أيضاً تعديل حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة لما يلي:

- آثار الأخطاء والتعديلات الناتجة عن تغيرات في السياسات المحاسبية، التي تتم محاسبتها بأثر رجعي دون تعديلها
- التغير في الإفتراضات المستخدمة في حسابات حصة السهم من الأرباح أو لتحويل الأسهم العادية المحتملة إلى أسهم عادية (معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرة ٦٤–٦٥)

حالة دراسية ١

الحقائق

تجني المنشأة (أ) أرباحاً بعد الضريبة بقيمة ١٥ مليون دولار للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٢. ولم يتم تضمين تخصيصات الأرباح هذه في هذا المبلغ:

	مليون دولار
(١) توزيعات أرباح الأسهم الممتازة التراكمية متأخرة السداد لسنتين تنتهي في ٣١ ديسمبر ٢٠X٢	٤
(٢) توزيعات أرباح الأسهم العادية	٥
(٣) علاوة الأسهم الممتازة مستحقة الدفع عند الاسترداد	١
(٤) أرباح إستثنائية (صافي الضريبة)	٤

حصلت معاملات الأسهم هذه خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٢. وكان لدى المنشأة ٣ مليون سهم عادي بقيمة ١ دولار متداولة في ١ يناير ٢٠X٢:

التاريخ	الأسهم العادية الصادر/ المشتراة	
١ يناير	٢٥٠,٠٠٠	صدرت بقيمة ٥ دولار للسهم الواحد- ١ دولار مدفوع حتى تاريخه: مؤهلة للمشاركة في توزيعات الأرباح بمقدار ما يُدفع منها.
١ إبريل	٦٠٠,٠٠٠	سعر السوق الكامل ٣ دولار لإصدار كل سهم
١ يوليو	(٤٠٠,٠٠٠)	شراء الأسهم الذاتية بقيمة ٣,٥ دولار للسهم الواحد

المطلوب

احسب حصة السهم من الأرباح الأساسية.

الحل

	مليون دولار
الربح بعد الضريبة	١٥
مضافاً إليه : الأرباح الاستثنائية	٤
مطروحاً منه: توزيعات أرباح الأسهم الممتازة (السنة الحالية)	(٢)
تخصيص الأسهم الممتازة	(١)
الربح المتوفر لحملة الأسهم العادية	١٦

التاريخ	عدد الأسهم (بآلاف الدولارات)	عامل التوزين (الشهر)	المتوسط المرجح (بآلاف الدولارات)
١/١/ X ٢	٣,٠٠٠	١	٣,٠٠٠
١/١/ X ٢	(٢٥٠ × ١/٥)	١	٥٠
٤/١/ X ٢	٦٠٠	٩/١٢	٤٥٠
٧/١/ X ٢	(٤٠٠)	٦/١٢	(٢٠٠)
			٣,٣٠٠
	(بآلاف الدولارات)		
حصة السهم من الأرباح الأساسية	١٦,٠٠٠ / ٣,٣٠٠	=	٤/٨٥

حالة دراسية ٢

الحقائق

كان لدى المنشأة (أ) خيار تجزئة أسهم بنسبة (٢:١) بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠X٢، حيث تم منح سهمين مقابل كل سهم محتفظ به، وفي عام ٢٠X١ تم الإبلاغ عن حصة السهم من الأرباح الأساسية بقيمة ٣,٣٠ دولار.

المطلوب

بيّن التأثير على حصة السهم من الأرباح الأساسية المحسوبة في الحالة الدراسية ١ وحصة السهم من الأرباح الأساسية في السنة السابقة. واذكر التأثير في إجابتك في حال حصول تجزئة السهم في ١ فبراير ٢٠X٣ قبل الموافقة على البيانات المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٢.

الحل

٢٠X١:	حصة السهم من الأرباح الأساسية	٣/٣٠ دولار x ١/٣	=	١/١٠ دولار
٢٠X٢:	حصة السهم من الأرباح الأساسية	١٦,٠٠٠ / (٣,٣٠٠ + ٣,٣٠٠ x ٢)	=	١/٦٢ دولار

إذا حصلت تجزئة الأسهم في ١ فبراير ٢٠X٣، سيُؤخذ ذلك في الإعتبار عند الإحتساب، حيث ينبغي تعديل هذه الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية بأثر رجعي (معيار المحاسبة الدولي ٣٣، الفقرة ٦٤).

حالة عملية

تضيف شركة كلاريَنت المحدودة، وهي منشأة سويسرية، في بياناتها المالية حتى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣ ملاحظة تفيد بتقديم مقترح في الإجتماع العام السنوي لزيادة رأسمال المساهم من خلال إصدار حقوق ملكية. ويتبع الإفصاح الإرشادات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٣ (الفقرة ٧٠د) التي تقضي بالإفصاح عن معاملات الأسهم العادية المحتملة التي تحدث بعد تاريخ الميزانية العمومية.

٦. إصدار الحقوق

١/٦ قد تصدر المشاريع أدوات رأسمالية تمنح حملة الأسهم الحاليين الحق في شراء أسهم عادية بأسعار أقل من سعر السوق. إن "إصدار الحقوق" هذه لها نفس تأثير إصدار الأسهم بسعر السوق الكامل ثم إصدار أسهم منحة للمساهمين مباشرة. ولإظهار عنصر أسهم المنحة، يكون العدد الذي سيُستخدم في حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية، لجميع الفترات السابقة لإصدار الحقوق، هو العدد أو الأسهم العادية المتداولة قبل إصدار الحقوق (مقسومة على الزمن إذا الأمر) مضروباً بهذا العامل:

$$\frac{\text{القيمة العادلة لكل سهم مباشرة قبل ممارسة الحقوق}}{\text{القيمة العادلة لكل سهم قبل الممارسة المفترضة للحقوق}}$$

٢/٦ إن *القيمة العادلة لكل سهم قبل الممارسة المفترضة للحقوق* هي مجموع القيمة السوقية للأسهم المتداولة قبل ممارسة الحقوق وعوائد إصدار الحقوق، مقسوما على إجمالي الأسهم الصادرة بعد ممارسة الحقوق.

٣/٦ يتم بعد ممارسة إصدار الحقوق إحتساب عدد الأسهم الصادرة بشكل نسبي للجزء المتبقي من السنة، كما يحدث في الإصدار بسعر السوق الكامل. وعليه يتم التعامل مع عنصر أسهم المنحة في إصدار الحقوق من خلال تطبيق العامل المذكور أعلاه قبل الإصدار، ويتم التعامل مع عنصر سعر السوق الكامل عن طريق التقسيم/ أخذ العامل الزمني بعد الإصدار.

حالة دراسية ٣

الحقائق

المنشأة (ب) صافي الأرباح المتوفرة لحملة الأسهم العادية في السنة حتى:

٣١ ديسمبر ٢٠X١	٢,١٠٠
٣١ ديسمبر ٢٠X٢	٣,٥٠٠

كان عدد الأسهم العادية الصادرة في ١ يناير ٢٠X٢ هو ٨٠٠,٠٠٠ سهم.

عرضت المنشأة (ب) على حملة الأسهم الحاليين إصدار حقوق واحد مقابل خمسة أسهم بسعر ٦ دولار للسهم الواحد ليتم ممارستها في ١ إبريل ٢٠X٢. وكانت القيمة السوقية لأسهم المنشأة (ب) في ذلك التاريخ هو ١٠ دولار للسهم الواحد.

المطلوب

حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية للسنتين ٢٠X١ و ٢٠X٢.

الحل

حساب العامل:

القيمة العادلة لكل سهم قبل الممارسة المفترضة للحقوق هي $\frac{(\text{٨٠٠,٠٠٠ x ١٠ دولار + ١٦٠,٠٠٠ x ٦ دولار})}{\text{٩٦٠,٠٠٠}}$ = ٩/٣٣ دولار

عامل التعديل هو $\frac{\text{١٠/٠٠ دولار}}{\text{٩/٣٣}}$ = ١/٠٧

حصة السهم من الأرباح الأساسية ٢٠X٢ = $\frac{\text{٣,٥٠٠}}{[(\text{٩٦٠ x ٩/١٢}) + \text{٨٠٠ x ٣/١٢ x ١/٠٧}]}$ = ٣/٧٥ دولار

حصة السهم من الأرباح الأساسية ٢٠X١ = $\frac{\text{٢,١٠٠}}{\text{٨٠٠ x ١/٠٧}}$ = ٢/٤٥ دولار

٧. حصة السهم من الأرباح المخفضة

١/٧ إن حصة السهم من الأرباح المخفضة هي إحصائية مهمة بالنسبة للمحللين والمستثمرين المحتملين، حيث تُظهر التأثير على حصة السهم من الأرباح لجميع الأسهم العادية المحتمل تراجع دخلها والتي كانت متداولة خلال السنة. تتضمن الأسهم العادية

المحتملة الأسهم الممتازة القابلة للتحويل إلى أسهم عادية وشهادات اسمية وخيارات، والأسهم التي يمكن إصدارها للموظفين كجزء من مكافآتهم أو كجزء من خطط شراء الأسهم الأخرى، والأسهم القابلة للإصدار في الحالات الطارئة مثلاً عند شراء مشروع معين.

٢/٧ عند حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة، ستكون هناك تعديلات على "الأرباح" و"حصة السهم" في الإحصائيات. وإذا نتج عن السهم العادي المحتمل أي دخل أو مصروف في الفترة، فإنه يجب عكس تأثيره على الربح، حيث يُفترض أنه تم تحويله الآن إلى أسهم عادية لا ينتج عنها ذلك الدخل أو المصروف.

٣/٧ لذلك، يتم تعديل صافي الأرباح الذي ينسب إلى حملة الأسهم العادية ليشمل آثار *ما بعد الضريبة* لما يلي:

(أ) توزيعات أرباح الأسهم الممتازة على الأسهم الممتازة القابلة للتحويل

(ب) الفائدة على الأدوات الرأسمالية مثل السندات القابلة للتحويل

(ج) تغيرات أخرى في الدخل أو المصروف. على سبيل المثال، قد تعني التغيرات في الأرباح في البندين (أ) و (ب) أعلاه أن الموظفين قد يستلمون زيادة أو تخفيض في حصصهم من الأرباح وفقاً لخطة المشاركة في الأرباح. ويجب أن يؤخذ هذا في الإعتبار عند إحتساب صافي الأرباح المستخدم في حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة

٤/٧ تُعتبر الأسهم التي من المحتمل تراجع دخلها أنه يتم تحويلها في بداية الفترة أو في تاريخ الإصدار إذا تم إصدار سهم جديد (محتمل تراجع دخله) خلال الفترة.

٥/٧ ينبغي أن يعكس معدل التحويل أو سعر الممارسة المعدل أو السعر المفضل بالنسبة لحامل الأسهم العادية المحتملة.

٦/٧ تُشمل الأسهم العادية المحتملة التي انتهت مدتها أو تم إلغاؤها خلال الفترة التي كانت فيها متداولة. وتُشمل الأسهم العادية المحتملة التي تم تحويلها خلال الفترة ضمن ما يلي:

(أ) حصة السهم من الأرباح المخفضة حتى تاريخ التحويل

(ب) المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية بعد تاريخ التحويل. وسيستخدم الرقم الأخير فيما بعد في حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية وحصة السهم من الأرباح المخفضة

٨/٧ تُشمل الأسهم القابلة للإصدار في الحالات الطارئة في حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة منذ بداية الفترة أو من تاريخ اتفاقية الحالة الطارئة (إذا حدثت لاحقاً) إذا تم تلبية الشروط. في حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية، تُشمل هذه الأسهم منذ تاريخ تلبية الشروط، وليس بداية الفترة/تاريخ اتفاقية الحالة الطارئة.

٩/٧ يمكن أن يكون للأسهم العادية المحتملة الصادرة عن شركة تابعة أو شركة زميلة أو مشروع مشترك للمنشأة أثر احتمال تراجع الدخل على حصة السهم من الأرباح للمنشأة معدة التقارير ويجب أن يظهر ذلك في عملية الإحتساب. على سبيل المثال، قد تمتلك شركة تابعة شهادات اسمية يمكن ممارستها لشراء أسهم في الشركة التابعة. قد تغير ممارسة الشهادات الاسمية حقوق الأقلية في الشركة التابعة ويتغير بالتالي الربح الذي ينسب إلى حقوق الأقلية. لذلك ستتغير الأرباح الموحدة التي يمكن نسبها إلى حملة الأسهم العادية مع التأثير الناتج على حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة.

حالة دراسية ٤

الحقائق

حققت المنشأة (أ) صافي أرباح يمكن نسبتها إلى حملة الأسهم العادية بقيمة ٢ مليون دولار للسنة حتى ٣١ ديسمبر ٢٠X١.

كان هناك ١٠ مليون سهم عادي متداول خلال السنة كاملة. ومنذ يناير ٢٠X٠ كان هناك ٨٠٠,٠٠٠ دولار من أسهم القروض القابلة للتحويل الصادرة بنسبة ٥٪. وشروط التحويل هي لكل سهم بقيمة اسمية مقدارها ١٠٠ دولار.

في	٣٠ يونيو ٢٠X١	١٢٠ سهم عادي
	٣٠ يونيو ٢٠X٢	١٥٠ سهم عادي
	٣٠ يونيو ٢٠X٣	١٤٠ سهم عادي

افترض أن الفائدة على أسهم القرض مسموح بها للإعفاء الضريبي بنسبة ٣٠٪.

المطلوب

احسب حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة. (افترض عدم حدوث أي تحويل خلال السنة).

الحل

فيما يلي حصة السهم من الأرباح الأساسية

٠٠٠ دولار

٢٠ = ٢,٠٠٠ C لكل سهم
١٠,٠٠٠

فيما يلي حصة السهم من الأرباح المخفضة

	٠٠٠ دولار
التأثير على الأرباح	
الربح لحصة السهم من الأرباح الأساسية	٢,٠٠٠
مضافاً إليه الفائدة المحتفظ بها	٤٠
مطروحاً منه الإعفاء الضريبي	(١٢)
الأرباح المعدلة	٢,٠٢٨
العدد أو الأسهم العادية إذا تم تحويل أسهم القرض:	
حصة السهم من الأرباح الأساسية– الأسهم العادية	١٠,٠٠٠
عند التحويل، الشروط المفضلة [٨٠٠,٠٠٠ × (١٥٠/١٠٠)]	١,٢٠٠
	١١,٢٠٠

حصة السهم من الأرباح المخفضة:

١/١٨ = ٢,٠٢٨ C
١١,٢٠٠

٩/٧ تُعتبر خيارات الأسهم وغيرها من ترتيبات شراء الأسهم متراجعة من حيث الدخل إلى الحد الذي ينتج عنها إصدار أسهم عادية بسعر أقل من القيمة العادلة. ويعكس معيار المحاسبة الدولي ٣٣ هذه الحقيقة من خلال طلب هذه المعالجة:

(أ) تعتبر ترتيبات شراء الخيارات/الأسهم أنه تم ممارستها بسعر الممارسة.

(ب) من ثم يتم تحويل العوائد "المفترضة" إلى عدد من الأسهم بالقيمة العادلة.

(ج) يكون الفرق بين الأسهم التي يُعتبر أنه تم إصدارها والأسهم التي كان سيتم إصدارها بسعر السوق الكامل هو تخفيض في ربحية السهم العادي وهي أسهم صادرة دون "مقابل".

١٠/٧ تسمى هذه الطريقة عادة بطريقة أسهم الخزينة.

حالة دراسية ٥

الحقائق

صافي الأرباح لعام ٢٠X١	٣ مليون دولار
الأسهم العادية المتداولة خلال ٢٠X١	١٠ مليون دولار
متوسط القيمة العادلة لسهم عادي واحد: عام ٢٠X١	٨ مليون دولار
أسهم بموجب الخيار خلال ٢٠X١، قابلة للتحويل بسعر ٦ دولار للسهم	٢ مليون دولار

المطلوب

احسب حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة.

الحل

حصة السهم من الأرباح الأساسية:

٣ مليون دولار
١٠ مليون = ٣٠ C

حصة السهم من الأرباح المخفضة:

أسهم خاضعة لشرط الخيار	٢ مليون
عدد الأسهم التي كان سيتم إصدارها بالقيمة العادلة إذا تم تحويلها	
(٢ مليون X ٦ دولار= ١٢ مليون دولار): ١٢ مليون دولار/ ٨ دولار =	(١,٥ مليون)

وعليه، فإن قيمة الأسهم دون "مقابل"
(٢مليون – ١,٥ مليون) (٠,٥ مليون)

حصة السهم من الأرباح المخفضة:
<u>٣ مليون دولار</u> = ٢٠ C لكل سهم
١٠,٥ مليون

١١/٧ تُشمل أية أسهم عادية محتملة انتهت مدتها أو تم إلغاؤها في حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة للفترة التي كانت متداولة فيها. وعليه، تُشمل خيارات الأسهم التي انتهت خلال الفترة في الحساب ويتم توزيعها للفترة التي كانت متداولة فيها.

١٢/٧ تعتبر الأسهم العادية المحتملة متراجعة من حيث الدخل إذا كان تحويلها المفترض إلى أسهم عادية يخفض من صافي الربح لكل سهم من *العمليات العادية المستمرة*. لذلك، فإن "الرقم الرقابي" هو صافي الربح من العمليات المستمرة. ويحدد تأثير الأسهم العادية المحتملة على هذا "الرقم" ما إذا كان إصدار الأسهم العادية المحتملة متراجعة الدخل أو مرتفعة الدخل.

١٣/٧ يتم تجاهل آثار جميع الأسهم العادية المحتملة مرتفعة الدخل في حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة. ويتم دراسة كل إصدار من الأسهم العادية المحتملة على حدة من الأكثر تراجعاً من حيث الدخل إلى الأقل تراجعاً من حيث الدخل. إن صافي الربح من العمليات المستمرة هو صافي الربح من الأنشطة العادية بعد اقتطاع توزيعات أرباح الأسهم الممتازة وبعد استثناء البنود المتعلقة بالعمليات المتوقفة.

حالة دراسية ٦

الحقائق

فيما يلي مقتطفات من البيانات المالية لمجموعة إيه بي، وهي شركة عامة محدودة، للسنة المالية المنتهية في ٣٠ إبريل ٢٠X١.

	مليون دولار
الربح من العمليات المستمرة	٣٥,٠٠٠
الخسارة من العمليات المتوقفة (الإعفاء الضريبي ٥٠٠ مليون دولار)	(١,٥٠٠)
ضريبة الدخل	(٧,٥٠٠)
حقوق الأقلية (الخسارة من الأنشطة المتوقفة ٥٠٠ مليون دولار)	(١,٥٠٠)
توزيع الأسهم الممتازة – الأرباح (سنتان)	(٣٠)
-أخرى	(٥)
رأس المال المساهم في ٣٠ إبريل ٢٠X١	
الأسهم العادية بقيمة ١ دولار للسهم	١,٠٠٠
أسهم ممتازة قابلة للتحويل بنسبة ٥%	٣٠٠

معلومات أخرى

(أ) في ١ يناير ٢٠X١، تم إصدار ٤٨ مليون سهم عادي عند شراء شركة سي دي المحدودة العامة بقيمة ١٩٠ مليون دولار. إذا حققت شركة سي دي أرباح تراكمية تزيد عن ٨,٠٠٠ مليون دولار حتى ٣٠ إبريل ٢٠X٢، يكون هناك ١٠ ملايين سهم إضافي قابل للإصدار للبائعين. وإن لم تصل الأرباح إلى ذلك المبلغ، يكون هناك فقط ٢ مليون سهم قابل للإصدار في ٣٠ إبريل ٢٠X٢.

(ب) إن الأرباح المحققة خلال ٣ أشهر حتى ٣٠ إبريل ٢٠X١ هي بمبلغ ١,٢٠٠ مليون دولار.

(ج) في ١١ مايو ٢٠X١، كان هناك إصدار أسهم منحة بنسبة واحد إلى أربعة أسهم عادية. ويتم إعداد البيانات المالية حتى ٣٠ إبريل ٢٠X١ لكن لم يتم بعد نشرها.

(د) لدى الشركة برنامج لخيارات الأسهم. حيث مارس المدراء خيارات متعلقة بثمانية عشر مليون سهم في ٢٨ فبراير ٢٠X١ بسعر ٣ دولار للسهم الواحد. بالإضافة إلى ذلك، تم منح الخيارات خلال السنة في ١ مارس ٢٠X١ للاكتتاب في ١٠ مليون سهم بسعر ٢ دولار لكل سهم. وكانت القيمة العادلة للأسهم في ١ مارس ٢٠X١ أربعة دولاراً وكان متوسط القيمة العادلة للسنة هو ٥ دولار.

(هـ) تصبح الأسهم الممتازة قابلة للتحويل إلى أسهم عادية في ١ مايو ٢٠X٢، على أساس سهم عادي واحد لكل سهمين ممتازين أو في ١ مايو ٢٠X٣ على أساس سهم عادي واحد لكل أربعة أسهم ممتازة.

(و) يوجد برنامج ساري المفعول لمشاركة الأرباح يحصل الموظفون بموجبه على مكافأة بنسبة ٥٪ من أرباح العمليات المستمرة بعد الضريبة وتوزيعات أرباح الأسهم الممتازة.

(ز) أصدرت شركة إكس واي المحدودة العامة، وهي شركة تابعة مملوكة بالكامل لشركة إيه بي، سندات قابلة للتحويل بنسبة ٩٪ بقيمة ٢٠٠ مليون دولار يمكن تحويلها إلى سهم عادي واحد في شركة إيه بي مقابل سندات بقيمة ١٠ دولار. وتُفرض ضريبة الدخل بنسبة ٣٣٪.

المطلوب

احسب حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة.

الحل

حقوق السهم من الأرباح:

الأرباح: حصة السهم من الأرباح الأساسية:

	الأسهم (مليون)	الوزن	مليون دولار
الربح بعد الضريبة			٢٦,٠٠٠
حصة الأقلية			(١,٥٠٠)
توزيعات أرباح الأسهم الممتازة (سنة واحدة)			(١٥)
التخصيصات			(٥)
رأس المال المساهم			٢٤,٤٨٠
١ مايو ٢٠X٠ (١٠٠٠ – ٤٨ – ١٨)	٩٣٤	١	٩٣٤
١ يناير ٢٠X١	٤٨	١٢/٤	١٦
٢٨ فبراير ٢٠X١	١٨	١٢/٢	٣
			٩٥٣
إصدار أسهم منحة بنسبة ١ إلى ٤			٢٣٨
			١,١٩١

حصة السهم من الأرباح الأساسية ٢٤,٤٨٠/ ١,١٩١ = ٢٠/٦ دولار

الأرباح: حصة السهم من الأرباح المخفضة:

	مليون دولار
الربح لحصة السهم من الأرباح الأساسية	٢٤,٤٨٠
الفائدة (١٨– ٦ ضريبة)	١٢
الأسهم الممتازة (١٥ + ٥)	٢٠
أجور الموظفين (٥% من ٣٢ أعلاه)	(٦/١)
	٤/٢٤,٥١٠
الأسهم العادية (أدناه)	١,٣٧٠
حصة السهم من الأرباح المخفضة	٨٩/١٧

عملية الإحتساب متراجعة الدخل ومرتفعة الدخل:

	مليون دولار
صافي الربح من العمليات المستمرة	٣٥,٠٠٠
الضريبة	(٨,٠٠٠)
حصة الأقلية	(٢,٠٠٠)
توزيعات أرباح الأسهم الممتازة.. الخ (٥% x ٣٠٠ = ١٥ مضافا إليه تخصيصات ٥)	(٢٠)
	٢٤,٩٨٠

	الربح	الأسهم	حصة السهم من الأرباح
صافي الربح من الأنشطة المستمرة	٢٤,٩٨٠	١,١٩١	٩٧/٢٠
الخيارات ١٨ مليون x [(٥–٣)/٥] x (١٢/١٠)		٦	
١٠ مليون x [(٥–٢)/٥] x (١٢/٢)		١	
	٢٤,٩٨٠	١,١٩٨	٨٥/٢٠
القابلة للإصدار في الحالات الطارئة		٢	
	٢٤,٩٨٠	١,٢٠٠	٨١/٢٠
الأسهم الممتازة	٢٠	١٥٠	
	٢٥,٠٠٠	١,٣٥٠	٥٢/١٨
السندات (١٨ مليون دولار x ٠,٦٧)	١٢	٢٠	
	٢٥,٠١٢	١,٣٧٠	٢٥/١٨

لذلك، تكون جميع الإصدارات متراجعة الدخل ومرتبة من حيث الأكثر تراجعاً إلى الأقل تراجعاً من الدخل.

ملاحظات توضيحية

(أ) *الأسهم القابلة للإصدار في الحالات الطارئة.* يكون الربح المستهدف بقيمة ٨,٠٠٠ مليون دولار والمجموع حتى تاريخه هو ١,٢٠٠ مليون دولار فقط. وعليه، فإن عدد الأسهم التي ستُشمل هو العدد القابل للإصدار إذا كانت نهاية السنة الحالية هي نهاية الفترة الطارئة. إذا كان الحال كذلك، لا تكون الأرباح قد بلغت الحجم المستهدف ويكون هناك ٢ مليون سهم فقط قابل للإصدار.

(ب) *إصدار أسهم المنحة.* على الرغم من أن إصدار أسهم المنحة جاء بعد نهاية الفترة، إلا أنه لم يتم بعد نشر البيانات المالية. وتؤخذ هذه الحقيقة في الإعتبار عند حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة.

(ج) *خيارات الأسهم.* تُشمل الخيارات التي يتم ممارستها في حصة السهم من الأرباح الأساسية (وبالتالي حصة السهم من الأرباح المخفضة) بدءاً من تاريخ ممارستها. وتُشمل هذه الخيارات حتى تاريخ ممارستها (٢٨ شباط ٢٠X١) في حصة السهم من الأرباح المخفضة فقط. وفي حساب الأسهم الصادرة دون مقابل، يُستخدم متوسط القيمة العادلة وليس القيمة الحالية للسهم.

(د) *الأسهم الممتازة.* يُستخدم معدل التحويل الأكثر ملائمة، وهو سهم عادي واحد لكل سهمين ممتازين.

(هـ) يتغير مبلغ الربح مستحق القبض من قبل الموظفين عندما تُستخدم تعديلات الربح فيما يخص الأسهم الممتازة والسندات القابلة للتحويل في حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة.

حالة دراسية ٧

الحقائق

تصدر المنشأة أربعة ملايين سند قابل للتحويل بتاريخ ١ يناير ٢٠X١. وتستحق السندات خلال ثلاث سنوات ويتم إصدارها بقيمتها الاسمية البالغة ١٠ دولار. وتستقطب السندات فوائد متأخرة. ويمكن تحويل كل سند إلى سهمين عاديين. وبإمكان الشركة تسوية المبلغ الأصلي للسندات بالأسهم العادية أو نقداً.

عند إصدار السندات، يكون سعر الفائدة لدين مشابه دون وجود حقوق تحويل هو ١٠٪. ويكون سعر السوق للسهم العادي في تاريخ الإصدار هو ٤ دولار. تجاهل الضريبة. من المحتمل أن تقوم الشركة بتسوية العقد من خلال إصدار الأسهم.

الربح الذي ينسب إلى حملة الأسهم العادية حتى ٣١ ديسمبر ٢٠X١	٣٣ مليون
الأسهم العادية المتداولة	١٠ مليون
توزيع عوائد السندات:	
الإلتزام	٣٠ مليون
حقوق الملكية	١٠ مليون
المجموع	٤٠ مليون

المطلوب

احسب حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة للسنة حتى ٣١ ديسمبر ٢٠X١.

الحل

حصة السهم من الأرباح الأساسية ٣٣ مليون دولار / ١٠ مليون = ٣/٣ دولار للسهم الواحد

حصة السهم من الأرباح المخفضة (٣٣ + فائدة ١٠٪ من ٣٠ مليون دولار) / (١٠ مليون + ٨ مليون) = ٣٦ مليون دولار / ١٨ مليون = ٢ دولار

٨. العرض

يتعين على المنشأة التي تكون أوراقها المالية متداولة في سوق أوراق مالية أو أنها قيد عملية إصدار عام أن تعرض في بيان الدخل حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة لما يلي [معيار المحاسبة الدولي ٣٣/ ٦٦]:

- الأرباح أو الخسائر من العمليات المستمرة التي تُنسب إلى حملة الأسهم العادية في المنشأة الأم؛ و
- الأرباح أو الخسائر التي تُنسب إلى حملة الأسهم العادية في المنشأة الأم للفترة لكل فئة من الأسهم العادية التي تكون ذات حقوق مختلفة للمشاركة في أرباح الفترة.

يجب عرض حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة بالأهمية نفسها لجميع الفترات المعروضة. [معيار المحاسبة الدولي ٣٣ /٦٦]

يجب عرض حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة حتى لو كانت المبالغ سلبية (أي الخسارة لكل سهم) [معيار المحاسبة الدولي ٣٣ /٦٩].

إذا أعدت المنشأة تقريراً حول عملية متوقفة ما، فإنه يجب الإفصاح عن حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة للعملية المتوقفة إما في بيان الدخل أو في ملاحظات البيانات المالية. [معيار المحاسبة الدولي ٣٣ /٦٨]

٩. الإفصاحات

- ينبغي عرض حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة في بيان الدخل لكل فئة من الأسهم العادية.
- تُعرض حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة بالأهمية نفسها.
- إذا أعدت المنشأة تقريراً حول عملية متوقفة ما، ينبغي عليها الإفصاح عن حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة للعملية المتوقفة.
- ينبغي أن تعد المنشأة تقريراً حول حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة حتى لو كانت خسارة لكل سهم.
- المبالغ المستخدمة كبسط في حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة، ومطابقة تلك المبالغ مع أرباح أو خسائر الفترة التي تنسب إلى المنشأة الأم.
- المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المستخدم كمقام في حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة، ومطابقة هذه الأرقام مع بعضها البعض.

- الأدوات (بما في ذلك الأسهم القابلة للإصدار في الحالات الطارئة) التي من المحتمل أن تؤدي إلى تخفيض حصة السهم من الأرباح الأساسية في المستقبل، ولكنها لم تُشمل في حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة لأنها مرتفعة من حيث الدخل خلال الفترة (الفترات) المعروضة.
- وصف لعاملات الأسهم العادية أو معاملات الأسهم العادية المحتملة تلك التي تحدث بعد تاريخ الميزانية العمومية والتي كانت ستغير بشكل ملحوظ عدد الأسهم العادية أو الأسهم العادية المحتملة المتداولة في نهاية الفترة وذلك في حال حصول تلك المعاملات قبل نهاية فترة إعداد التقارير. وتتضمن الأمثلة إصدارات وإستردادات الأسهم العادية والضمانات والخيارات.

حالة عملية

تطبق بيلفينجر بيرجر أيه جي، وهي منشأة ألمانية، معيار المحاسبة الدولي ٣٣ من خلال الإفصاح عن المزيد من المعلومات غير أرقام حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة. فهي تفصح في بيان الدخل عن حصة معدلة للسهم من الأرباح تقصي البنود الإستثنائية. ويكمن التأثير في تخفيض حصة السهم من الأرباح الأساسية. إلا أن المنشأة لا تتبع معيار المحاسبة الدولي ٣٣، حيث يتم الإفصاح عن حصة السهم من الأرباح المخفضة في ملاحظة معينة بدلاً من الإفصاح عنها في بيان الدخل.

أسئلة اختيار متعدد

١. تمتلك المنشأة (أ) سهم عادي من الفئة "أ" لا يملك حق التصويت ومؤهل للحصول على أرباح ثابتة بنسبة ٦٪ سنوياً. إن السهم العادي من الفئة (أ):
(أ) سيُشمل في حساب "حصة السهم" بعد التعديل بالنسبة لتوزيعات الأرباح الثابتة.
(ب) سيُشمل في العملية الحسابية الخاصة بحصة السهم من الأرباح دون التعديل بالنسبة لتوزيعات الأرباح الثابتة.
(ج) لن يُشمل في العملية الحسابية الخاصة بحصة السهم من الأرباح.
(د) سيُشمل في حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة.

الإجابة: (ج)

٢. يتم حساب حصة السهم من الأرباح قبل محاسبة أي من البنود التالية؟
(أ) توزيعات أرباح الأسهم الممتازة للفترة.
(ب) توزيعات أرباح الأسهم العادية.
(ج) الضريبة.
(د) حقوق الأقلية.

الإجابة: (ب)

٣. تُشمل الأسهم العادية الصادرة كجزء من اندماج الأعمال في حساب حصة السهم من الأرباح في حال طريقة "الشراء" من:
(أ) بداية الفترة المحاسبية.
(ب) تاريخ الشراء.
(ج) نهاية الفترة المحاسبية.
(د) منتصف السنة المحاسبية.

الإجابة: (ب)

٤. عندما يقوم مشروع ما بإصدار أسهم منحة/تجزئة الأسهم/توزيعات أرباح الأسهم أو إصدار حقوق، فإنه:
(أ) لا يتم تعديل حصة السهم من الأرباح في السنة السابقة بالنسبة للإصدار.
(ب) يتم تعديل حصة السهم من الأرباح في السنة السابقة بالنسبة للإصدار.
(ج) يتم فقط تدوين ملاحظة حول التأثير على حصة السهم من الأرباح في السنة السابقة.
(د) يتم فقط تعديل حصة السهم من الأرباح المخفضة في السنة السابقة.

الإجابة: (ب)

٥. إذا تم تحويل خيار الأسهم في ٣١ مارس ٢٠X١، فإنه:
(أ) يتم شمل الأسهم العادية المحتملة (خيار الأسهم) في حصة السهم من الأرباح المخفضة حتى ٣١ مارس ٢٠X١، وفي حصة السهم من الأرباح الأساسية من تاريخ تحويلها حتى نهاية السنة (كلاهما يتم توزينه وفقاً لذلك).
(ب) لا تُشمل الأسهم العادية في حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة بل في حصة السهم من الأرباح الأساسية.
(ج) لا تُشمل الأسهم العادية في حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية بل في حصة السهم من الأرباح المخفضة.
(د) يتم شمل تأثيرات خيار الأسهم فقط في حساب حصة السهم من الأرباح للسنة السابقة.

الإجابة: (أ)

٦. في حساب ما إذا كانت الأسهم العادية المحتملة متراجعة الدخل، يكون حجم الربح المستخدم على أنه "الرقم الرقابي" هو:
(أ) صافي الربح بعد الضريبة (بما في ذلك العمليات المتوقفة).
(ب) صافي الربح من العمليات المستمرة.
(ج) صافي الربح قبل الضريبة (بما في ذلك العمليات المتوقفة).
(د) الأرباح المحتجزة للسنة بعد توزيعات الأرباح.

الإجابة: (ب)

٧. يجب أن تُشمل الأسهم العادية المحتملة الصادرة عن شركة تابعة في حساب حصة السهم من الأرباح المخفضة حيث من المحتمل أن يكون لها تأثير على صافي أرباح الفترة وعدد الأسهم التي ستُشمل في الحساب.
(أ) صح
(ب) خطأ

الإجابة: (أ)

٨. يحتاج المشروع إلى الإفصاح عن حصة السهم من الأرباح المخفضة فقط في حالة اختلافها عن حصة السهم من الأرباح الأساسية بمبلغ كبير.
(أ) صح
(ب) خطأ

الإجابة: (ب)

٩. إذا حدث إصدار أسهم منحة بين نهاية السنة وتاريخ اعتماد البيانات المالية، فإنه:
(أ) يتم تعديل حصة السهم من الأرباح للسنة الحالية والسابقة.
(ب) يتم تعديل حصة السهم من الأرباح للسنة الحالية فقط.
(ج) لا يجري أي تعديل على حصة السهم من الأرباح.
(د) يتم تعديل حصة السهم من الأرباح المخفضة فقط.

الإجابة: (أ)

١٠. في حال تم إصدار جديد للأسهم مقابل النقد بين نهاية السنة وتاريخ اعتماد البيانات المالية، فإنه:
(أ) يتم تعديل حصة السهم من الأرباح للسنة الحالية والسابقة.
(ب) يتم تعديل حصة السهم من الأرباح للسنة الحالية فقط.
(ج) لا يجري أي تعديل على حصة السهم من الأرباح.
(د) يتم تعديل حصة السهم من الأرباح المخفضة فقط.

الإجابة: (ج)

١١. يتم تعديل المتوسط المرجح لعدد الأسهم المتداولة خلال الفترة بالنسبة لجميع الفترات (باستثناء تحويل الأسهم العادية المحتملة) لما يلي:
(أ) أي تغير في عدد الأسهم العادية دون تغير في الموارد.
(ب) أي تعديل في السنة السابقة.
(ج) أي إصدار جديد للأسهم مقابل النقد.
(د) أي أدوات قابلة للتحويل يتم تسويتها نقداً.

الإجابة: (أ)

١٢. عندما يتم إصدار أسهم عادية دون دفعها كاملة، يتم التعامل مع الأسهم العادية في حساب حصة السهم من الأرباح الأساسية:
(أ) بالطريقة نفسها التي يتم التعامل فيها مع الأسهم العادية المدفوعة كاملة.
(ب) على أنها جزء من الأسهم العادية إلى الحد الذي تكون فيه مؤهلة للمشاركة في توزيعات الأرباح.
(ج) بالطريقة نفسها التي يتم التعامل فيها مع الضمانات والخيارات وتُشمل فقط في حصة السهم من الأرباح المخفضة.
(د) يتم تجاهلها لأغراض حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة.

الإجابة: (ب)

٢٨ التقارير المالية المرحلية (معيار المحاسبة الدولي ٣٤)

١. الهدف

١/١ يهدف معيار المحاسبة الدولي ٣٤ "*التقارير المالية المرحلية*" إلى عرض الحد الأدنى من محتوى تلك التقارير ووصف مبادئ الإعتراف والقياس في البيانات المالية المرحلية.

٢/١ لا يحدد معيار المحاسبة الدولي ٣٤ أي المنشآت التي ينبغي أن تنشر التقارير المالية المرحلية، أو مدى تكرار نشر تلك التقارير، أو أقرب فترة ينبغي فيها نشر هذه التقارير بعد نهاية الفترة المرحلية. وينطبق المعيار حيث يُطلب من المنشأة أو تختار نشر تقرير مالي مرحلي. ويشجع مجلس معايير المحاسبة الدولية المنشآت المساهمة العامة على تقديم هذه التقارير على الأقل في نهاية نصف السنة، وأن يتم توفير تلك التقارير خلال مدة أقصاها ستين يوما بعد انتهاء الفترة المرحلية. إن عدم قيام المنشأة بإعداد تقارير مالية مرحلية أو تقديمها لتقارير مالية مرحلية لا تمتثل لمعيار المحاسبة الدولي ٣٤ لا يقوض من إمتثالها للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية السنوية.

٢. تعريف المصطلحات الرئيسية (وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٤)

الفترة المرحلية: فترة إعداد تقارير مالية تكون أقصر من سنة مالية كاملة.

التقرير المالي المرحلي: هو تقرير مالي يحتوي إما على مجموعة كاملة أو موجزة من البيانات المالية لفترة مرحلية.

٣. شكل ومحتوى التقارير المرحلية

١/٣ يحدد معيار المحاسبة الدولي ٣٤ الحد الأدنى لمحتوى التقرير المالي المرحلي بما في ذلك البيانات المالية الموجزة والملاحظات التفسيرية المنتقاة. لكنه لا يورد بالتفصيل المعلومات التي ينبغي تضمينها في هذه البيانات المالية الموجزة. ويتعين على المنشأة أن تحدد مستوى التفاصيل وتضمن إمكانية مقارنة البيانات المالية الموجزة مع البيانات المالية السنوية السابقة. وينبغي أن يوفر التقرير المالي المرحلي تحديثا حول آخر البيانات المالية.

٢/٣ فيما يلي الحد الأدنى من العناصر المحددة للتقرير المالي المرحلي:

- ميزانية عمومية مختصرة
- بيان دخل مختصر
- بيان مختصر للتغيرات في حقوق الملكية
- بيان مختصر للتدفقات النقدية
- ملاحظات تفسيرية منتقاة

٣/٣ إذا أصدرت المنشأة مجموعة كاملة من البيانات المالية في التقرير المرحلي، ينبغي أن تمتثل تلك البيانات المالية لمعيار المحاسبة الدولي ١.

٤/٣ إذا نشرت المنشأة تقارير مالية مرحلية موجزة، ينبغي أن تتضمن، كحد أدنى، العناوين والمجاميع الفرعية المشمولة في آخر البيانات المالية السنوية والملاحظات التفسيرية كما هو مطلوب بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤. وينبغي أن تُشمل بنود الأسطر أو الملاحظات الإضافية إذا كان حذفها يجعل من البيانات المالية المرحلية مضللة.

٥/٣ ينبغي عرض حصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة في متن بيان الدخل.

٦/٣ إذا تم إعداد أحدث البيانات المالية السنوية للمنشأة على أساس موحد، ينبغي إعداد التقرير المالي المرحلي وفق نفس الأساس.

٤. الملاحظات التفسيرية

يتم تصميم الملاحظات التفسيرية بغرض تقديم توضيح للأحداث والمعاملات الهامة الناتجة منذ آخر بيانات مالية سنوية. ويفترض معيار المحاسبة الدولي ٣٤ أن يستطيع قراء التقرير المالي المرحلي للمنشأة الوصول إلى أحدث تقرير سنوي لها.

ونتيجة لذلك، يمنع معيار المحاسبة الدولي ٣٤ تكرار الإفصاحات السنوية في التقارير المرحلية. وتحدد الفقرة ١٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٤ قائمة طويلة بالإفصاحات بما في ذلك:

- التغيرات في السياسة المحاسبية
- موسمية أو دورية العمليات
- البنود غير العادية والتغير في التقديرات
- توزيعات الأرباح المدفوعة والأحداث الهامة بعد انتهاء الفترة المرحلية
- التغيرات في هيكل المنشأة بما في ذلك عمليات إندماج الأعمال وإعادة الهيكلة
- إيرادات ونتائج القطاع
- التغيرات في الإلتزامات أو الأصول المحتملة منذ تاريخ آخر ميزانية عمومية سنوية
- إصدار الديون وحقوق الملكية وإعادة شرائها وتسديدها

٥. الإفصاح عن الإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

إذا كان التقرير المالي المرحلي للمنشأة ممتثلا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٤، فإنه ينبغي الإفصاح عن تلك الحقيقة. وعموما لا ينبغي للتقرير المالي المرحلي إدعاء الإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ما لم يمتثل لكافة ما هو معمول به من هذه المعايير وتفسيرات لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٦. الفترات التي ينبغي عرضها عن طريق البيانات المالية المرحلية

١/٦ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٤ عرض المعلومات التالية:

- الميزانية العمومية من نهاية الفترة المرحلية الحالية وميزانية عمومية مقارنة من نهاية السنة المالية السابقة
- بيانات الدخل للفترة المرحلية الحالية والسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع بيانات دخل مقارنة للفترات المرحلية القابلة للمقارنة (السنة الحالية والسنة حتى تاريخه) للسنة المالية السابقة
- بيان يُظهر التغيرات في حقوق الملكية للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع بيان مقارن لفترة السنة حتى تاريخه القابلة للمقارنة للسنة المالية السابقة
- بيان التدفق النقدي للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع بيان مقارن لفترة السنة حتى تاريخه القابلة للمقارنة للسنة المالية السابقة

٢/٦ ينص معيار المحاسبة الدولي ٣٤ على فائدة المعلومات الإضافية إذا كانت الأعمال موسمية، عن طريق تشجيع الإفصاح بالنسبة لتلك الأعمال عن المعلومات المالية لآخر ١٢ شهر والإفصاح عن المعلومات المقارنة للفترة التي تسبق مدة الإثني عشرة شهراً، بالإضافة إلى البيانات المالية للفترة المرحلية.

٧. القياس

١/٧ ينبغي أن تجرى عمليات القياس لأغراض إعداد التقارير المرحلية على أساس "السنة حتى تاريخه"، بحيث ينبغي أن لا يؤثر تكرار إعداد تقارير المنشأة على قياس نتائجها السنوية.

٢/٧ تنطبق نفس التعريفات ومعايير الإعتراف سواء كان يتم التعامل مع تقارير مالية مرحلية أو سنوية.

٣/٧ يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ من المنشأة أخذ النقاط التالية في الإعتبار:

- ينبغي أن لا يتم التعامل مع الإيرادات التي يتم استلامها موسميا أو بصورة دورية أو بين الفينة والأخرى خلال السنة المالية بطريقة مختلفة عن تلك الواردة في البيانات المالية السنوية.
- يتم الإعتراف بالتكاليف والمصاريف حيث يتم تكبدها ولا يتم التعامل معها بطريقة مختلفة في البيانات المالية السنوية.
- ينبغي الإعتراف بمصاريف ضريبة الدخل على أساس أفضل تقدير للمتوسط المرجح لمعدل ضريبة الدخل السنوية المتوقعة للسنة المالية الكاملة.
- من المسلم به أن إعداد التقارير المرحلية عادة ما يتطلب استخدم أكبر للتقديرات.

٨. نقاط متنوعة

١/٨ ينبغي أن يتم تقييم مادية البنود فيما يتعلق بالبيانات المالية للفترة المرحلية بهدف رئيسي يكمن في شمل كافة المعلومات ذات الصلة بمركز المنشأة المالي وأدائها خلال تلك الفترة.

٢/٨ ينبغي أن يتم تطبيق نفس السياسات المحاسبية لإعداد التقارير المرحلية كما هي مطبقة في البيانات المالية السنوية للمنشأة.

٣/٨ ينبغي أن تستخدم المنشأة نفس السياسة المحاسبية خلال سنة مالية واحدة. وحيث يتم إعتماد سياسة محاسبية جديدة في فترة مرحلية ما، فإنه ينبغي تطبيق تلك السياسة ويتم إعادة عرض البيانات المرحلية المبلغ عنها سابقاً وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٨.

٤/٨ إذا تغير تقدير مبلغ تم إعداد تقرير عنه تقرير في فترة مرحلية بصورة كبيرة خلال الفترة المرحلية النهائية للسنة المالية ولم يتم نشر تقرير مالي منفصل لتلك الفترة، ينبغي الإفصاح عن طبيعة ومقدار ذلك التغير في ملاحظات البيانات المالية السنوية.

حالة دراسية

الحقائق

تملك شركة جوي، وهي منشأة مدرجة في البورصة، ١٥٪ من رأس المال المساهم لشركة آش. ويتم تصنيف استثمار حقوق الملكية هذا على أنه "متوفر برسم للبيع" بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. تنتهي السنة المالية لشركة جوي في ٣١ ديسمبر ٢٠X٦، وتم إعداد تقرير مرحلي في ٣٠ يونيو ٢٠X٦ باستخدام معيار المحاسبة الدولي ٣٤. وفي ١ يناير ٢٠X٦، بلغت القيمة العادلة للإستثمار في شركة آش ٢ مليون دولار. وأُعتبر أن الإستثمار في شركة آش قد انخفض قيمته بتاريخ ٣٠ يونيو ٢٠X٦، وتم تحديد خسارة إنخفاض القيمة بمبلغ ٥٠٠,٠٠٠ دولار في ذلك التاريخ. إلا أنه في ٣١ ديسمبر ٢٠X٦، ارتفعت القيمة العادلة للاستثمار في شركة آش إلى ٢,٣ مليون دولار.

المطلوب

اشرح كيف ينبغي أن تظهر المعاملة السابقة في البيانات المالية للفترة حتى ٣١ ديسمبر ٢٠X٦.

الحل

ينبغي أن يتم مراجعة الأصل المالي فيما يخص إنخفاض القيمة في تاريخ التقرير المالي المرحلي، وينبغي بالتالي الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة بمبلغ ٥٠٠,٠٠٠ دولار في بيان الدخل في ذلك التاريخ. أما الزيادة في القيمة بمبلغ ٨٠٠,٠٠٠ دولار من ١ يوليو ٢٠X٦ إلى ٣١ ديسمبر ٢٠X٦ فينبغي نقلها إلى حقوق الملكية. وإذا لم تقم المنشأة بإعداد تقرير مرحلي، سيتم نقل الربح بقيمة ٣٠٠,٠٠٠ دولار إلى حقوق الملكية بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠X٦. ويؤثر تكرار إعداد الميزانيات العمومية على النتائج السنوية.

أسئلة اختيار متعدد

١. ينبغي نشر التقارير المالية المرحلية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤:
(أ) مرة واحدة في السنة بأي وقت خلال تلك السنة.
(ب) خلال شهر واحد من نهاية نصف السنة.
(ج) على أساس فصلي.
(د) متى رغبت المنشأة.
الإجابة (د)

٢. يشجع مجلس معايير المحاسبة الدولية المنشآت المساهمة العامة على تقديم التقارير المالية المرحلية:
(أ) على الأقل في نهاية نصف السنة وخلال ٦٠ يوما من نهاية الفترة المرحلية.
(ب) خلال شهر واحد من نهاية نصف السنة.
(ج) على أساس فصلي.
(د) متى رغبت المنشأة.
الإجابة (أ)

٣. إذا لم تقم منشأة ما بإعداد التقارير المالية المرحلية، عندها:
(أ) تعتبر البيانات المالية لنهاية السنة غير ممتثلة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
(ب) لا يتأثر امتثال البيانات المالية في نهاية السنة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
(ج) لن تُقبل البيانات المالية لنهاية السنة بموجب التشريع المحلي.
(د) ينبغي شمل التقارير المالية المرحلية في البيانات المالية لنهاية السنة.
الإجابة (ب)

٤. ينبغي أن تشمل التقارير المالية المرحلية كحد أدنى ما يلي:
(أ) مجموعة كاملة من البيانات المالية التي تمتثل لمعيار المحاسبة الدولي ١.
(ب) مجموعة موجزة من البيانات المالية وملاحظات منتقاة.
(ج) ميزانية عمومية وبيان دخل فقط.
(د) ميزانية عمومية مختصرة وبيان دخل وبيان تدفق نقدي فقط.
الإجابة (ب)

٥. ينص معيار المحاسبة الدولي ٣٤ على إفتراض يفيد بأن أي شخص يقرأ التقارير المالية المرحلية سوف:
(أ) يفهم كافة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
(ب) يمكنه الوصول إلى سجلات المنشأة.
(ج) يمكنه الوصول إلى أحدث التقارير السنوية.
(د) لا يتخذ قرارات على أساس التقرير.
الإجابة (ج)

٦. تمتلك منشأة ما عدداً من المزارع تحصد محاصيلها موسمياً. ويحدث ما يقارب ٨٠٪ من مبيعات المنشأة في الفترة ما بين شهري أغسطس وأكتوبر. ونظراً إلى أن أعمال المنشأة موسمية فإن معيار المحاسبة الدولي ٣٤ يقترح ما يلي:
(أ) تدوين ملاحظات إضافية في التقارير المرحلية حول الطبيعة الموسمية للأعمال.
(ب) الإفصاح عن المعلومات المالية لآخر فترة ١٢ شهراً مقارنة بالإضافة إلى التقرير المرحلي.
(ج) الإفصاح الإضافي في ملاحظة السياسة المحاسبية.
(د) عدم وجود إفصاح إضافي.
الإجابة (ب)

٧. تقوم منشأة ما بإعداد معلومات مالية نصف سنوية منسجمة مع معيار المحاسبة الدولي ٣٤. حيث تكون الفترة التي ينبغي أن تغطيها البيانات المالية هي مدة ستة أشهر حتى ٣٠ يونيو ٢٠X٧. وقد تم الإعلان عن معيار دولي جديد لإعداد التقارير المالية يكون ساري المفعول للفترات التي تبدأ في ١ يناير ٢٠X٧ أو بعد ذلك التاريخ. يجب أن تتبنى المنشأة هذا المعيار في:
(أ) البيانات المالية للسنة حتى ٣١ ديسمبر ٢٠X٧ فقط.
(ب) بياناتها المالية المرحلية حتى ٣٠ يونيو ٢٠X٧ فقط.
(ج) بياناتها المالية المرحلية حتى ٣٠ يونيو ٢٠X٧ وبياناتها المالية السنوية حتى ٣١ ديسمبر ٢٠X٧.
(د) حسب تقديرها الذاتي.
الإجابة (ج)

٨. تعمل منشأة ما في قطاع النقل وتتحمل تكاليف بصورة غير متساوية خلال السنة المالية. حيث تم تكبد تكاليف الإعلان بقيمة ٢ مليون دولار في ١ مارس ٢٠X٧. وتُدفع مكافئات الموظفين في نهاية السنة على أساس المبيعات. ويتوقع أن تكون مكافئات الموظفين بما يقارب ٢٠ مليون دولار عن السنة، ومن ذلك المجموع سيكون هناك مبلغ ٣ مليون دولار متعلق بالفترة المنتهية في ٣١ مارس ٢٠X٧. ما هي التكاليف التي ينبغي أن تُشمل في التقرير المالي الفصلي للمنشأة حتى ٣١ مارس ٢٠X٧؟
(أ) تكاليف الإعلان ٢ مليون دولار؛ ومكافئات الموظفين ٥ مليون دولار.
(ب) تكاليف الإعلان نصف مليون دولار؛ ومكافئات الموظفين ٥ مليون دولار.
(ج) تكاليف الإعلان ٢ مليون دولار؛ ومكافئات الموظفين ٣ مليون دولار.
(د) تكاليف الإعلان نصف مليون دولار؛ ومكافئات الموظفين ٣ مليون دولار.
الإجابة (ج)

٩. تعدّ إحدى المنشآت تقارير مالية مرحلية فصلية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٤. تبيع المنشأة بضائع كهربائية وعادة ما يطلب ٥٪ من العملاء كفالاتهم. وتم حساب المخصص في الربع الأول بنسبة ٥٪ من المبيعات حتى تاريخه، والذي بلغ ١٠ مليون دولار. إلا أنه وفي الربع الثاني وجد خطأً في التصميم وكان يُتوقع أن تبلغ المطالبات بالكفالات ما نسبته ١٠٪ عن السنة كاملة. وبلغت المبيعات في الربع الثاني ما قيمته ١٥ مليون دولار. فماذا سيكون المخصص الذي يُقيد في البيانات المالية المرحلية عن الربع الثاني؟
(أ) ٧٥٠,٠٠٠ دولار.
(ب) ١,٢٥ مليون دولار.
(ج) ١,٥ مليون دولار.
(د) ٢ مليون دولار.

الإجابة (د) (١٠٪ من (١٠ + ١٥) – (٥٪ من ١٠ دولار)، أي ٢ مليون دولار.

٢٩ إنخفاض قيمة الأصول (معيار المحاسبة الدولي ٣٦)

١. نطاق التطبيق

١/١ يهدف هذا المعيار إلى ضمان تسجيل الأصول بقيمة لا تزيد عن مبلغها القابل للإسترداد. فإذا كانت القيمة المسجلة للأصل تتجاوز المبلغ الذي من الممكن قبضه من خلال استخدام الأصل أو بيعه، تنخفض قيمة الأصل ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٦ من المنشأة وضع مخصص لخسارة إنخفاض القيمة. ويوضح معيار المحاسبة الدولي ٣٦ كذلك الحالات التي يمكن فيها للمنشأة عكس خسارة إنخفاض القيمة. ولا يغطي المعيار أصول معينة تشمل ما يلي:

- المخزون (معيار المحاسبة الدولي ٢)
- الأصول الناجمة عن عقود الإنشاء (معيار المحاسبة الدولي ١١)
- أصول الضريبة المؤجلة (معيار المحاسبة الدولي ١٢)
- الأصول الناجمة عن منافع الموظفين (معيار المحاسبة الدولي ١٩)
- الأصول المالية المعالجة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩
- الإستثمارات العقارية المسجلة بالقيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٤٠
- الأصول البيولوجية المسجلة بالقيمة العادلة (معيار المحاسبة الدولي ٤١)
- الأصول الناجمة عن عقود التأمين (معيار المحاسبة الدولي ٤)
- الأصول المحتفظ بها برسم البيع (معيار المحاسبة الدولي ٥)

٢/١ ينطبق المعيار على ما يلي:

- الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة
- الممتلكات والمصانع والمعدات
- الإستثمارات العقارية المسجلة بسعر التكلفة
- الأصول غير الملموسة والشهرة

٢. تعريف المصطلحات الرئيسية (وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦)

المبلغ القابل للإسترداد للأصل أو وحدة توليد النقد: القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف البيع أو قيمة استخدامه، أيهما أعلى.

قيمة الإستخدام: القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن تنجم عن أصل أو وحدة توليد نقد.

وحدة توليد النقد: أصغر مجموعة من الأصول التي يمكن تحديدها والتي تولد التدفقات النقدية بصورة مستقلة عن التدفقات النقدية من أصول أخرى.

القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع: المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل أو وحدة توليد نقد في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة، مطروحا منه تكاليف التصرف.

خسارة إنخفاض القيمة: المقدار الذي يتجاوز فيه المبلغ المسجل للأصل أو وحدة توليد النقد مبلغه القابل للإسترداد.

٣. تحديد خسارة إنخفاض القيمة

١/٣ يتحتم على المنشأة أن تقيّم في تاريخ كل ميزانية عمومية ما إذا كان هناك أي مؤشر على إنخفاض قيمة الأصل.

٢/٣ إضافة لذلك، وحتى لو لم يكن هناك مؤشر على إنخفاض القيمة، يتعين اختبار الأصول التالية فيما يخص إنخفاض القيمة:

- أصل غير ملموس ذو عمر إنتاجي غير محدد
- أصل غير ملموس لكنه غير متوفر بعد للإستخدام
- شهرة تم إستملاكها في عملية معينة لإندماج الأعمال

٣/٣ يوضح معيار المحاسبة الدولي ٣٦ الحالات التي قد تشير إلى إنخفاض قيمة الأصل وهي كالتالي:

- المصادر الخارجية، مثل تراجع القيمة السوقية وارتفاع أسعار الفائدة في السوق، وتقييم المبلغ المسجل لصافي الأصول بأكثر من قيمة المنشأة في سوق الأوراق المالية، وكذلك التغيرات الإقتصادية أو القانونية أو التقنية التي كان لها أثر سلبي على المنشأة.
- المصادر الداخلية للمعلومات، مثل الأضرار المادية التي تلحق بالأصل أو تقادمه، أو كونه أصبح غير مستخدم، أو إذا كان الأصل جزءا من عملية إعادة هيكلة، أو إذا تعرض أداء المنشاة لنكسات خلال الفترة، أو إذا كان هناك تراجع أو إنخفاض كبير في التدفقات النقدية المتولدة أو التي سيتم توليدها من الأصل.

٤/٣ إذا كان هناك مؤشر على إنخفاض قيمة الأصل، قد يكون هناك حاجة لتعديل العمر الإنتاجي للأصل أو استهلاكه أو قيمته المتبقية.

حالة دراسية ١

الحقائق

اشترت منشأة ما كامل رأس المال المساهم لمنشأة أخرى مقابل بدل نقدي بقيمة ٢٠ مليون دولار. وكانت قيمة الشهرة المترتبة على الصفقة ٥ مليون دولار. وكان من المخطط له في البداية أن يتم دمج أنظمة المعلومات من أجل توفير مدخرات كبيرة. إضافة إلى ذلك، تم شراء المنشأة بسبب حصتها في سوق منطقة معينة وبسبب مشاريعها البحثية. وتبعاً لذلك تم تحقيق مدخرات في التكاليف من أنظمة المعلومات. وقامت حكومة المنطقة باستحداث قانون حدّ من حصة السوق إلى ما دون المتوقع من قبل المنشأة، وتم التخلي عن بعض مشاريع البحث بسبب نقص في التمويل.

المطلوب

وضّح أية مؤشرات محتملة على إنخفاض قيمة الشهرة.

الحل

دفعت المنشأة مقابل الشهرة توقعا لمنافع مستقبلية تنتج عنها. وقد ازدادت المنافع فيما يتعلق بمدخرات التكلفة من أنظمة المعلومات، إلا أن حصة السوق ازدادت ولم تحدث النتائج الناجحة لمشروع البحث. لذلك، قد تشير هذه الأحداث إلى إنخفاض قيمة الشهرة.

٤. تحديد المبلغ القابل للإسترداد

١/٤ المبلغ القابل للإسترداد لأصل معين هو القيمة العادلة له مطروحا منها تكاليف البيع أو قيمة استخدامه، أيهما أعلى. (ويمكن استخدام مصطلح "وحدة توليد النقد" كبديل لمصطلح "الأصل".)

٢/٤ إذا كان من غير الممكن تحديد القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع لعدم توفر سوق نشطة للأصل، بإمكان المنشأة استعمال قيمة استخدام الأصل على أنها مبلغه القابل للاسترداد. وعلى نحو مماثل، فإن لم يكن هناك سبب لأن تتجاوز قيمة استخدام الأصل قيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، يمكن استخدام القيمة الأخيرة على أنها مبلغه القابل للإسترداد. ومثال ذلك حيث يتم الإحتفاظ بأحد الأصول بهدف التصرف به، ذلك أن من المحتمل أن تكون قيمة هذا الأصل هي صافي عائدات التصرف. ومن المحتمل أن تكون التدفقات النقدية المستقبلية من الأصل الناتجة عن الإستخدام المستمر له جديرة بالإهمال.

٣/٤ في حال الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد، من الممكن استخدام حساب المبلغ القابل للاسترداد للأصل الذي تم إجرائه في الفترة السابقة طالما يتم تلبية شروط معينة. وهذه الشروط هو أن يكون الأصل غير الملموس جزء من وحدة توليد النقد التي لم تتغير قيمتها بشكل كبير منذ آخر حساب للمبلغ القابل للإسترداد. كذلك يتعين أن يكون الحساب الأخير قد أفضى إلى مبلغ يزيد إلى حد كبير عن المبلغ المسجل للأصل، ومن غير المحتمل أن يُظهر حساب حالي للمبلغ القابل للإسترداد قيمة أدنى من المبلغ المسجل للأصل.

حالة دراسية ٢

الحقائق

تقوم منشأة ما بإعداد بياناتها المالية للسنة المنتهية في ٣٠ نوفمبر ٢٠X٥. تم التخلي عن بنود محددة من الآلات والمعدات بتاريخ ١ يناير ٢٠X٦. وفي ٣٠ نوفمبر ٢٠X٥، كان يجري استخدام هذه الأصول في الإنتاج من قبل المنشأة وكانت قيمتها

المسجلة ٥ مليون دولار. وقد اعتبرت قيمة استخدام الأصل بتاريخ ٣٠ نوفمبر ٢٠X٥ أنها بمبلغ ٦ مليون دولار، وكان يعتقد أن قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع هي ٥٠,٠٠٠ دولار (قيمة الخردة).

المطلوب

ما هو المبلغ القابل للإسترداد للمصانع والمعدات بتاريخ ٣٠ نوفمبر ٢٠X٥؟

الحل

إن المبلغ القابل للإسترداد هو قيمة الأصل العادلة مطروحا منها تكاليف البيع أو قيمة استخدامه، أيهما أعلى. في هذه الحالة، ورغم أن الأصول قد تم التخلي عنها كخردة بتاريخ ١ يناير ٢٠X٦، كانت قيمة الإستخدام في ٣٠ نوفمبر ٢٠X٥ بمبلغ ٦ مليون دولار، والتي كانت أعلى من القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع وأعلى من قيمتها المسجلة. لذلك لا تنخفض قيمة الأصول. ويمكن الإفصاح عن التخلي عن الأصول كخردة على أنه حدث لا يؤدي إلى تعديل بعد تاريخ الميزانية العمومية إن كان هاماً.

٥. القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع

يعرض معيار المحاسبة الدولي ٣٦ الكيفية التي يجب فيها على المنشأة أن تحدد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع. وينص المعيار على الأمثلة التالية:

- حيث يكون هناك اتفاقية شراء وبيع، يمكن استخدام السعر الوارد في تلك الاتفاقية مطروحا منه تكاليف البيع.
- يمكن استخدام السعر في سوق نشط مطروحا منه تكلفة التصرف.
- يمكن أن تستند القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع إلى أفضل المعلومات المتوفرة التي تعكس العائدات التي يمكن الحصول عليها من التصرف بالأصل في معاملة على أساس تجاري.
- ينص المعيار على أن أفضل دليل هو السعر الوارد في اتفاقية بيع ملزمة في معاملة على أساس تجاري معدلة لتأخذ بالإعتبار تكاليف التصرف.

٦. قيمة الإستخدام

١/٦ لا بد من استخدام العناصر التالية عند حساب قيمة الإستخدام:

- تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل
- أية تغيرات محتملة قد تحدث في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية
- القيمة الزمنية للأموال المتمثلة في سعر الفائدة الخالي من المخاطر السائد في السوق
- الشكوك المتأصلة في الأصل
- أية عوامل أخرى يتعين أخذها في الإعتبار عند تحديد التدفقات النقدية المستقبلية من الأصل

٢/٦ ينبغي على المنشأة عادة تقدير التدفقات النقدية الواردة والصادرة المستقبلية من الأصل ومن بيعه النهائي، ومن ثم خصم التدفقات النقدية المستقبلية وفقاً لذلك.

حالة عملية

تفصح إنترول هولدينغ أيه جي، وهي منشأة سويسرية، في حساباتها لعام ٢٠٠٣ بأنها نقحت حساب قيمة الإستخدام نتيجة تقدير أكثر واقعية للتدفقات النقدية المستقبلية. ونتيجة ذلك، انخفضت قيمة الشهرة. لذلك تعتبر تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية أمراً هاماً في مراجعة إنخفاض قيمة الأصل.

٧. التدفقات النقدية المستقبلية

١/٧ من المهم أن تكون تقديرات أية تدفقات نقدية قائمة على أساس إفتراضات معقولة ويمكن دعمها. وينبغي أن تستند إلى أحدث الموازنات المالية والتنبؤات. وينبغي ألا تتضمن التدفقات النقدية أياً من التدفقات النقدية التي قد تنشأ من إعادة الهيكلة المستقبلية أو من تحسين أداء الأصل أو تعزيزه.

٢/٧ ينص المعيار أيضاً على أن أي توقعات تُدمج في الموازنات والتنبؤات يتعين أن تغطي فترة خمس سنوات فقط كحد أعلى. ولا بد من استخدام الإستقراء للفترات التي تتعدى فترة الخمس سنوات. لكن إذا كانت الإدارة واثقة من أن التقديرات لما وراء فترة الخمس سنوات موثوقة، وبإمكان الإدارة إثبات، بناء على الخبرات السابقة، أنه من المحتمل أن تكون التدفقات النقدية التي سيتم توليدها ما بعد فترة الخمس سنوات هذه دقيقة، من الممكن عندئذ استخدام هذه التنبؤات.

٣/٧ يجب ألا تشتمل أية تدفقات نقدية مستقبلية على تدفقات نقدية واردة أو صادرة من النشاطات التمويلية أو مقبوضات ومدفوعات ضريبة الدخل. إلا أنها ينبغي أن تتضمن عوائد التصرف المقدرة من الأصل. فإن كان هناك أية تدفقات نقدية مستقبلية بعملة أجنبية، فإنه يتم تقديرها بتلك العملة وتُخصم باستخدام سعر مناسب لتلك العملة. من ثم يتم تحويل الرقم الناتج باستخدام سعر الصرف في تاريخ حساب قيمة الإستخدام.

حالة دراسية ٣

الحقائق

تراجع منشأة ما أحد قطاعات الأعمال الخاصة بها فيما يخص إنخفاض القيمة. وتكون القيمة المسجلة لصافي أصولها هي ٢٠ مليون دولار. وقد أعدت الإدارة حسابين بشأن قيمة استخدام قطاع الأعمال: تستثني القيمة الأولى (١٨ مليون دولار) المنافع التي سيتم اشتقاقها من إعادة التنظيم المستقبلي، إلا أن القيمة الثانية (٢٢ مليون دولار) تتضمن المنافع التي سيتم اشتقاقها من إعادة التنظيم المستقبلي. ولا يوجد سوق نشط لبيع قطاعات الأعمال.

المطلوب

وضح إحتمالية إنخفاض قيمة قطاع الأعمال.

الحل

يتعين أن لا تؤخذ منفعة إعادة التنظيم المستقبلي في الإعتبار في حساب قيمة الإستخدام. لذلك، ستخفض القيمة الصافية لأصول قطاع الأعمال بمبلغ ٢ مليون دولار وذلك لأن قيمة الإستخدام (١٨ مليون دولار) هي أقل من القيمة المسجلة (٢٠ مليون دولار). ويمكن استعمال قيمة الإستخدام على أنها المبلغ القابل للإسترداد طالما لا يوجد سوق نشط لبيع قطاع الأعمال.

حالة عملية

تفصح نوكيا (٢٠٠٣) عن خططها لإعادة هيكلة أعمالها. وفيما يتعلق بإعادة الهيكلة هذه، قامت بمراجعة القيم المسجلة لتكاليف التطوير المرسملة. وتم الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة بمبلغ ٢٧٥ مليون يورو. وقد خصمت نوكيا التدفقات النقدية المتوقع نشوؤها من الإستخدام المستمر للأصول ومن التصرف بها في نهاية أعمارها الإنتاجية بمعدلات خصم بنسبة ١٥٪ و ١٢٪.

٨. معدل الخصم

يجب أن يكون معدل الخصم الذي سيُستعمل في قياس قيمة الإستخدام هو معدل ما قبل الضريبة الذي يعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للأموال والمخاطر المتعلقة بالأصل التي لم يتم بعد تعديل التدفقات النقدية المستقبلية بشأنها.

حالة دراسية ٤

الحقائق

تنفذ إدارة إحدى المنشآت اختبار إنخفاض القيمة على أصل معين. وتبلغ نسبة العائد بعد الضريبة من الأصل ٧٪ ويتم فرض ضريبة على الأرباح بواقع ٣٠٪. وتنوي الإدارة استخدام نسبة العائد بعد الضريبة في خصم التدفقات النقدية بعد الضريبة من الأصل بقيمة ٣ مليون دولار، حيث ترى الإدارة إن ذلك لن يشكل فرقا في حساب قيمة الإستخدام.

المطلوب

وضح ما إذا كان استخدام معدل ما بعد الضريبة مقبولاً في الظروف المذكورة أعلاه.

الحل

من الناحية النظرية، ينبغي أن يتأتى عن خصم التدفقات النقدية بعد الضريبة بمعدل خصم بعد الضريبة نفس النتيجة التي تتأتى عن خصم التدفقات النقدية قبل الضريبة بمعدل خصم قبل الضريبة. غير أن هذا يعتمد على التدفقات النقدية الضريبية المستقبلية وعلى إعتبارات الضريبة المؤجلة. لذلك لن ينتج دوماً عن حساب ما بعد الضريبة نفس النتائج كما في حساب ما قبل الضريبة. وكذلك فإن معدل الخصم ما قبل الضريبة هو ليس دوما معدل الخصم بعد الضريبة المُجمّع بواسطة معدل قياسي للضريبة. يتعين على الإدارة تجميع معدل الخصم ما بعد الضريبة على أساس تقييم ما قد سيكون عليه معدل الضريبة الفعال طويل الأجل.

حالة عملية

اعترفت "زينتل إن ڤي"، وهي منشأة بلجيكية، بإنخفاض قيمة بمبلغ ١,٢ مليون يورو وتفصح عن أنها تحسب قيمة استخدام الشهرة باستخدام تدفقات نقدية مخصومة ومعدل خصم قائم على أساس سعر السوق، رغم عدم وجود إفصاح عن المعدل المستخدم في حساباتها لعام ٢٠٠٣.

٩. الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة وقياسها

١/٩ حيث يكون المبلغ القابل للإسترداد للأصل أقل من مبلغه المسجل، يتم تخفيض المبلغ المسجل إلى مبلغه القابل للإسترداد. وهذا التخفيض هو خسارة إنخفاض قيمة.

٢/٩ ينبغي الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة في حساب الربح أو الخسارة ما لم يتم تسجيل الأصل بمبلغ معاد تقييمه، وفي هذا الحالة تُعالج خسارة إنخفاض القيمة كإنخفاض إعادة تقييم وفقا للمعيار ذي الصلة.

٣/٩ إذا كانت خسارة إنخفاض القيمة أكبر من المبلغ المسجل للأصل الذي ترتبط به، تعترف المنشأة بإلتزام معين إذا كان هذا المطلوب وفق معيار آخر.

٤/٩ حيث يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة، يتم تعديل الإستهلاك المقيد للأصل ليعكس القيمة المسجلة المنقحة للأصل.

١٠. وحدات توليد النقد

١/١٠ إذا ظهر أن الأصل قد انخفضت قيمته، يجب عندئذ حساب مبلغه القابل للإسترداد. لكن إذا كان من غير الممكن حساب المبلغ القابل للإسترداد لأصل مفرد، ينبغي حساب المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل.

٢/١٠ إن وحدة توليد النقد هي أصغر مجموعة قابلة للتحديد من الأصول التي يمكنها توليد تدفقات نقدية من الإستخدام المستمر والمستقلة بشكل رئيسي عن التدفقات النقدية من الأصول الأخرى ومجموعات الأصول.

حالة دراسية ٥

الحقائق

تمتلك منشأة تصنيعية عدة مركبات. ويعود عمر العربات إلى سنوات عديدة ويمكن بيعها فقط بقيمة الخردة. وهي لا تولد نقدا بصورة مستقلة عن المنشأة.

المطلوب

كيف سيتم تحديد القيمة القابلة للإسترداد للمركبات.

الحل

لا يمكن للمنشأة تقدير المبلغ القابل للإسترداد للمركبات لأنه من غير الممكن تحديد قيمة استخدامها بصورة منفصلة، وستكون مختلفة عن قيمة الخردة. لذلك تعمد الوحدة إلى دمج المركبات في وحدة توليد النقد التي تنتمي إليها وتقدير المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد تلك.

٣/١٠ ينبغي تحديد وحدات توليد النقد على أساس منتظم، ومن فترة إلى أخرى، لنفس الأصل أو لنفس الأنواع من الأصول ما لم يكن بإمكان المنشأة تبرير التغير.

حالة دراسية ٦

الحقائق

لدى منشأة سكك حديدية عقد معين مع الحكومة يقتضي الخدمة على كل خط من عشرة خطوط مختلفة. وتعمل القطارات على كل خط ويمكن تحديد الدخل من كل خط بسهولة. ينتج خطان من هذه الخطوط ربحا أكبر بكثير من بقية الخطوط الأخرى. وتدير المنشأة أيضا خدمة سيارات أجرة وشركة حافلات ووكالة سفر.

المطلوب

ما هو أدنى مستوى من وحدات توليد النقد الذي يمكن للمنشأة استخدامه؟

الحل

تُشكل كل من خدمة سيارات الأجرة وشركة الحافلات ووكالة السفر وحدات توليد نقد. لكن لأنه يُطلب من المنشأة العمل في كافة الخطوط العشرة، فإن أدنى مستوى من التدفقات النقدية المستقلة عن التدفقات النقدية من مجموعات الأصول الأخرى هي التدفقات النقدية التي تولدها الخطوط العشرة مجتمعة.

٤/١٠ ينبغي تخصيص الشهرة المشتراة في اندماج الأعمال لوحدات توليد النقد. وتُستخدم عادة سجلات الإدارة الداخلية لتخصيص الشهرة. وستكون قطاعات المنشأة المبلغ عنها هي أصغر حجم لوحدات توليد النقد التي يتم تخصيص الشهرة لها.

حالة دراسية ٧

الحقائق

تعمل منشأة ما في قاعدة نفط في البحر. وقدمت المنشأة مبلغ ١٠ مليون دولار للتكاليف المالية لترميم القاعدة في قاع البحر، وهي القيمة الحالية لهذه التكاليف. تلقت المنشأة عرضا لشراء قاعدة النفط مقابل ١٦ مليون دولار، وتكون تكاليف التصرف بقيمة ٢ مليون دولار. وقيمة استخدام قاعدة النفط هي ما يقارب ٢٤ مليون دولار قبل تكاليف الترميم. أما القيمة المسجلة لقاعدة النفط هي ٢٠ مليون دولار.

المطلوب

هل انخفضت قيمة قاعدة النفط؟

الحل

تبلغ القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع لقاعدة النفط ١٤ مليون دولار، حيث يتم عرض ١٦ مليون دولار مطروحاً منه تكاليف التصرف. ستكون قيمة استخدام قاعدة النفط ٢٤ مليون دولار مطروحاً منه مبلغ ١٠ مليون دولار، أي مبلغ ١٤ مليون دولار. إن المبلغ المسجل للقاعدة هو ٢٠ مليون دولار مطروحاً منه ١٠ مليون دولار، أي ١٠ مليون دولار. لذا تفوق القيمة القابلة للإسترداد للوحدة المولدة للنقد قيمتها المحمولة ولا تخفض قيمتها.

٥/١٠ إذا تصرفت المنشأة بعملية معينة في وحدة توليد النقد، سوف تُشمل الشهرة المرتبطة بتلك العملية ضمن المبلغ المسجل للعملية عند حساب الربح أو الخسارة من التصرف. ويستند المبلغ المشمول في الربح أو الخسارة من التصرف إلى النسبة التي يتم التصرف بها من وحدة توليد النقد.

حالة عملية

تفصح "فرابورت أيه جي"، وهي منشأة ألمانية، في حساباتها لعام ٢٠٠٣ بأن دليل تقديم التقارير الداخلية أشار إلى أن الأداء الإقتصادي لأصل ما كان سيكون أسوأ مما هو متوقع. وكشفت مراجعة للأصول بأن أداء الأرباح كان أدنى من المتوقع، وتم الإعتراف بإنخفاض القيمة بمبلغ ٣٨ مليون يورو مقابل الممتلكات والمصانع والمعدات.

٦/١٠ قد تعيد المنشأة أحياناً تنظيم أعمالها بحيث يتم إجراء تعديلات على تركيبة وحدات توليد النقد. فإن كان هذا هو الحال، يُعاد تخصيص الشهرة إلى وحدات توليد نقد جديدة على أساس قيمها النسبية.

حالة دراسية ٨

الحقائق

تمتلك إحدى المنشآت قاعدة نفط في البحر. ويتعين على المنشأة إزالة القاعدة في نهاية عمرها الإنتاجي، وتم وضع مخصص معين في بداية الإنتاج. تبلغ القيمة المسجلة للمخصص ٨ مليون دولار. تلقت المنشأة عرضاً بقيمة ٢٠ مليون دولار (تكاليف البيع ١ مليون دولار) مقابل الحقوق في قاعدة النفط، ما يعكس حقيقة اضطرار المالكين لإزالتها في نهاية عمرها الإنتاجي. تبلغ قيمة استخدام قاعدة النفط ٢٦ مليون دولار بتجاهل تكاليف الإزالة. تبلغ القيمة المسجلة الحالية لقاعدة النفط ٢٨ مليون دولار.

المطلوب

حدد ما إذا كانت قيمة قاعدة النفط قد انخفضت.

الحل

القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع هي (٢٠ – ١) مليون دولار، أو ١٩ مليون دولار.
قيمة الإستخدام هي (٢٦ – ٨) مليون دولار، أو ١٨ مليون دولار.
القيمة المسجلة هي (٢٨ – ٨) مليون دولار، أو ٢٠ مليون دولار.
لذلك يكون المبلغ القابل للإسترداد (١٩ مليون دولار) اقل من القيمة المسجلة (٢٠ مليون دولار)، وتنخفض قيمة الأصل.

٧/١٠ يتم اختبار وحدة توليد النقد التي تم تخصيص الشهرة لها فيما يخص إنخفاض القيمة بشكل سنوي وأيضاً عندما يكون هناك مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمة الوحدة.

١١. الشهرة

١/١١ لا يتم الإعتراف بالشهرة المتعلقة بحقوق الأقلية حاليا في البيانات المالية الموحدة للشركة الأم. ويُنسب جزء من المبلغ القابل للاسترداد لوحدة توليد النقد إلى حقوق الأقلية في الشهرة.

٢/١١ ولغرض اختبار إنخفاض القيمة، يتم تجميع المبلغ المسجل للشهرة بالزيادة ليشمل الشهرة التي يمكن نسبها إلى حقوق الأقلية. من ثم يتم مقارنة هذا الرقم المعدل إفتراضيا مع المبلغ القابل للإسترداد للوحدة لتحديد ما إذا كانت وحدة توليد النقد منخفضة القيمة.

حالة دراسية ٩

الحقائق

تشتري المنشأة (أ) ما نسبته ٦٠ ٪ من حصص الملكية في منشأة أخرى (ب). وبلغت قيمة الشهرة الناجمة من الشراء ٢٤ مليون دولار، وتبلغ القيمة المسجلة لصافي أصول المنشأة (ب) في البيانات المالية الموحدة ٦٠ مليون دولار بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠X٥. أما المبلغ القابل للإسترداد لوحدة توليد النقد (ب) فهو ٨٠ مليون دولار بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠X٥.

المطلوب

احسب أي خسارة لإنخفاض القيمة ناتجة في ٣١ ديسمبر ٢٠X٥ لوحدة توليد النقد (ب).

الحل

	الشهرة *مليون دولار*	*صافي الأصول* *مليون دولار*	*المجموع* *مليون دولار*
المبلغ المسجل	٢٤	٦٠	٨٤
حقوق الأقلية غير المعترف بها	١٦	–	١٦
المبلغ المسجل المعدل إفتراضياً	٤٠	٦٠	١٠٠
المبلغ القابل للإسترداد			(٨٠)
خسارة إنخفاض القيمة			٢٠

ستؤدي خسارة إنخفاض القيمة هذه إلى تخفيض قيمة الشهرة عند الشراء إلى ١٢ مليون دولار (٢٤ مليون دولار – ٦٠٪ من ٢٠ مليون).

١٢. توقيت إختبار إنخفاض القيمة

١/١٢ يمكن أداء اختبار إنخفاض القيمة السنوي لوحدة توليد النقد في أي وقت خلال السنة المالية، على أن ينفذ ذلك في نفس الوقت من كل سنة.

٢/١٢ يمكن اختبار وحدات توليد النقد المختلفة فيما يخص إنخفاض القيمة في أوقات مختلفة من السنة. والإستثناء الوحيد بهذا الخصوص هو حيث يتم شراء وحدة توليد النقد في إندماج الأعمال خلال الفترة الحالية. وفي هذه الحالة، يتعين اختبار الوحدة فيما يخص إنخفاض القيمة قبل نهاية السنة المالية الحالية.

١٣. أصول المجموعة أو أصول القطاعات (أصول الشركة)

١/١٣ ينبغي تخصيص أصول الشركة لوحدات توليد النقد. فإن كان من الممكن تخصيص الأصل على أساس معقول ومنتظم، فلن يكون هناك معضلة.

٢/١٣ لكن إذا لم يكن من الممكن تخصيص الأصل على مثل ذلك الأساس، ينبغي حصول ثلاث عمليات:

(١) ينبغي تنفيذ اختبار إنخفاض القيمة على وحدة توليد النقد وذلك بدون أصل الشركة.

(٢) يجب تحديد أصغر مجموعة من وحدات توليد النقد التي تتضمن وحدة توليد النقد قيد المراجعة والتي يُخصص لها جزء من أصول الشركة على نحو معقول.

(٣) ينبغي بعد ذلك اختبار هذه المجموعة من وحدات توليد النقد فيما يخص إنخفاض القيمة.

حالة دراسية ١٠

الحقائق

تمتلك منشأة ما وحدتي توليد نقد "س" و "ص". ولا توجد شهرة في القيم المسجلة للوحدتين. والقيم المسجلة هي ١٠ مليون دولار للوحدة "س" و١٥ مليون دولار للوحدة "ص". وتملك المنشأة مبنى مكاتب لم يُشمل ضمن القيم المذكورة أعلاه ويمكن تخصيصه للوحدتين على أساس قيمها المسجلة. ولمبنى المكاتب قيمة مسجلة مقدارها ٥ مليون دولار.

تقوم المبالغ القابلة للإسترداد على أساس قيمة الإستخدام البالغة ٩ مليون دولار للوحدة "س" و ١٩ مليون دولار للوحدة "ص".

المطلوب

حدد ما إذا كانت القيم المسجلة لكل من الوحدتين "س" و "ص" قد انخفضت.

الحل

	س	ص	المجموع
القيمة المسجلة	١٠	١٥	٢٥
مبنى المكاتب (١٠:١٥)	٢	٣	٥
	١٢	١٨	٣٠
المبلغ القابل للإسترداد	٩	١٩	
خسارة إنخفاض القيمة	٣	٠	

سيتم تخصيص خسارة إنخفاض القيمة على أساس ١٢/٢ مقابل المبنى (٠,٥ مليون دولار) و ١٢/١٠ مقابل الأصول الأخرى (٢,٥ مليون دولار).

١٤. تخصيص خسارة إنخفاض القيمة

١/١٤ يتعين تخصيص أي خسارة إنخفاض قيمة محسوبة لوحدة توليد نقد معينة من أجل تخفيض المبلغ المسجل للأصل حسب الترتيب التالي:

(أ) ينبغي أولاً تخفيض المبلغ المسجل للشهرة، من ثم ينبغي تخفيض المبلغ المسجل للأصول الأخرى للوحدة على أساس تناسبي تحدده القيمة المسجلة النسبية لكل أصل.

(ب) يجب معالجة أي تخفيضات في المبلغ المسجل للأصول المختلفة كخسائر إنخفاض قيمة. وينبغي عدم تخفيض المبلغ المسجل لأي أصل منفرد إلى ما دون قيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع أو قيمة استخدامه- أيهما أعلى- ودون الصفر.

٢/١٤ إذا تم تطبيق هذه القاعدة، سيتم تخصيص خسارة إنخفاض القيمة التي لم يتم تخصيصها للأصل المنفرد على أساس تناسبي للأصول الأخرى في المجموعة.

حالة دراسية ١١

الحقائق

تشمل وحدة توليد النقد القيمة الصافية للأصول التالية:

	مليون/ دولار
الشهرة	١٠
الممتلكات	٢٠
المصانع والمعدات	٣٠
	٦٠

تم تحديد المبلغ القابل للإسترداد بقيمة ٤٥ مليون دولار.

المطلوب

تخصيص خسارة إنخفاض القيمة إلى صافي أصول المنشأة.

الحل

	الشهرة مليون دولار	الممتلكات مليون دولار	المنشآت مليون دولار	المجموع مليون دولار
القيمة المسجلة	١٠	٢٠	٣٠	٦٠
خسارة إنخفاض القيمة	(١٠)	(٢)	(٣)	(١٥)
القيمة المسجلة بعد إنخفاض القيمة	–	١٨	٢٧	٤٥

١٥. عكس خسارة إنخفاض القيمة

١/١٥ في كل تاريخ إعداد تقارير، ينبغي أن تحدد المنشأة ما إذا يمكن أن تنخفض خسارة إنخفاض القيمة المعترف بها في الفترة السابقة. وهذا لا ينطبق على الشهرة.

٢/١٥ في تحديد ما إذا انعكست خسارة إنخفاض القيمة، يتحتم على المنشأة دراسة نفس مصادر المعلومات كما هي بالنسبة لخسارة إنخفاض القيمة الأصلية.

٣/١٥ قد يتم عكس خسارة إنخفاض القيمة فقط لو حصل تغيير في التقديرات المستخدمة لتحديد المبلغ القابل للإسترداد للأصل من تاريخ الإعتراف بآخر خسارة لإنخفاض القيمة. فإذا كان هذا هو الحال، يتم زيادة المبلغ المسجل للأصل القيمة إلى مبلغه القابل للاسترداد. وستكون الزيادة فعليا قيدا عكسياً لخسارة إنخفاض القيمة.

٤/١٥ إلا أن الزيادة في القيمة المسجلة للأصل يمكن أن تصل فقط إلى ما كان سيكون عليه المبلغ المسجل لو لم يحصل إنخفاض القيمة.

٥/١٥ يتم الإعتراف مباشرة بأي قيد عكسي لخسارة إنخفاض القيمة في بيان الدخل ما لم يتم تسجيل الأصل بالمبلغ العكسي تقييمه، وفي هذه الحالة، يُعامل القيد العكسي كزيادة إعادة تقييم.

٦/١٥ قد يتطلب القيد العكسي لخسارة إنخفاض القيمة تعديل استهلاك الأصل في الفترات المستقبلية.

حالة دراسية ١٢

الحقائق

يشير الحساب إلى خسارة إنخفاض قيمة تتكبدها الشركة التابعة "زين" في ٣١ ديسمبر ٢٠X٤:

	الشهرة مليون دولار	صافي الأصول مليون دولار	المجموع مليون دولار
٣١ ديسمبر ٢٠X٤ – القيمة المسجلة	٣٠٠	٩٠٠	١٢٠٠
إنخفاض القيمة	(٣٠٠)	(٢٠٠)	(٥٠٠)
	–	٧٠٠	٧٠٠

وقد حدث تغير ملائم في تقديرات المبلغ القابل للإسترداد لصافي أصول الشركة التابعة "زين" منذ الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة. والمبلغ القابل للإسترداد الآن هو ٨٠٠ مليون دولار بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠X٥. وكانت القيمة المسجلة لصافي الأصول هي ٧٢٠ مليون دولار بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠X٥. ويتم استهلاك الأصول بمعدل ٢٠٪ من الرصيد المتناقص.

المطلوب

بين المعالجة المحاسبية للقيد العكسي لخسارة إنخفاض القيمة من تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠X٥.

الحل

لا يمكن محاسبة القيد العكسي لخسارة إنخفاض القيمة من الشهرة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦. ويمكن زيادة المبلغ المسجل لشركة "زين" إلى المبلغ القابل للاسترداد (٨٠٠ مليون دولار) أو القيمة المسجلة (٧٢٠ مليون دولار) لصافي الأصول، أيهما أقل.

المبلغ المسجل لصافي أصول الشركة التابعة "زين" بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠X٥:

	الشهرة مليون دولار	صافي الأصول مليون دولار	المجموع مليون دولار
المبلغ المسجل (٧٠٠ – ٢٠% من مبلغ ٧٠٠)	–	٥٦٠	٥٦٠
القيد العكسي لخسارة إنخفاض القيمة	–	١٦٠	١٦٠
المبلغ المسجل بعد القيد العاكس لخسارة إنخفاض القيمة	–	٧٢٠	٧٢٠

حالة عملية

أفصحت شركة الخطوط النمساوية في حساباتها لعام ٢٠٠٣ عن أنها كانت قد اعترفت بخسارة إنخفاض قيمة مقابل طائراتها. وعمدت المنشأة للتصرف بطائراتها وقدّرتها بحسب عائدات التصرف منها. قررت المنشأة لاحقاً عدم التصرف بجميع طائراتها، وتم قياس المبالغ القابلة للإسترداد بقيمة الإستخدام. ونجم عن ذلك قيد عكسي لخسارة إنخفاض القيمة بمبلغ ٥١ مليون يورو.

٧/١٥ يتم تخصيص القيد العكسي لخسارة إنخفاض القيمة لوحدة توليد النقد إلى أصول تلك الوحدة على أساس تناسبي. ولا تُعكس أي خسارة إنخفاض قيمة تتعلق بالشهرة.

١٦. متطلبات الإفصاح

١/١٦ تُفصح المنشأة بالنسبة لكل فئة من الأصول عما يلي:

(أ) خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في بيان الدخل

(ب) خسائر إنخفاض القيمة المعكوسة في بيان الدخل

(ج) بند السطر في بيان الدخل الذي يُشمل فيه خسائر إنخفاض القيمة

ويضاف لذلك أنه ينبغي الإفصاح عن أية خسائر لإنخفاض القيمة معترفاً بها مباشرة في حقوق الملكية، بما في ذلك القيود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة.

٢/١٦ يتعين أن يُفصح كل قطاع عن هذه البنود فيما يتعلق بالقطاعات الرئيسية فقط: خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها والمعكوسة في الفترة في كل من بيان الدخل ومباشرة في حقوق الملكية.

٣/١٦ إذا كانت خسارة إنخفاض القيمة المفردة أو القيد العكسي هاما، يتحتم عندئذ الإفصاح عن المعلومات التالية:

(أ) الأحداث والظروف المُفضية إلى خسارة إنخفاض القيمة

(ب) مبلغ الخسارة

(ج) إذا كانت تتعلق بأصل مفرد، طبيعة الأصل والقطاع الذي يرتبط به

(د) بالنسبة لوحدة توليد النقد، ينبغي الإفصاح عن مبلغ خسارة إنخفاض القيمة أو القيد العكسي حسب فئة الأصول والقطاع

(هـ) إذا كان المبلغ القابل للإسترداد هو القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، يتوجب الإفصاح عن أساس تحديد القيمة العادلة

(و) إذا كان المبلغ القابل للإسترداد هو قيمة الإستخدام، ينبغي الإفصاح عن معدل الخصم

٤/١٦ إذا كانت خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة هامة فيما يتعلق بالبيانات المالية ككل، ينبغي الإفصاح عن الفئات الرئيسية من الأصول المتأثرة والأحداث والظروف الرئيسية التي أفضت للإعتراف بتلك الخسائر.

٥/١٦ لا بد أيضاً من إظهار معلومات مُفصّلة حول التقديرات المستخدمة لقياس المبالغ القابلة للإسترداد لوحدات توليد النقد التي تشتمل على شهرة أو أصول غير ملموسة ذات عمر إنتاجي غير محدد.

أسئلة اختيار متعدد

١. على أي من الأصول التالية ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٦؟
(أ) المخزون.
(ب) الأصول المالية.
(ج) الأصول المحتفظ بها برسم البيع.
(د) الممتلكات والمصانع والمعدات.

الإجابة: (د)

٢. قيمة الإستخدام هي:
(أ) القيمة السوقية.
(ب) القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المستقبلية الناشئة عن استخدام الأصل وعن التصرف به.
(ج) القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف البيع أو قيمته السوقية، أيهما أعلى.
(د) المبلغ الذي يُعترف به الأصل في الميزانية العمومية.

الإجابة: (ب)

٣. إن كان من غير الممكن تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع:
(أ) لا تنخفض قيمة الأصل.
(ب) المبلغ القابل للإسترداد هو قيمة الإستخدام.
(ج) تُستخدم القيمة القابلة للتحقيق.
(د) تبقى القيمة المسجلة للأصل كما هي.

الإجابة: (ب)

٤. إذا ما أُريد التصرف بالأصول فإن:
(أ) المبلغ القابل للإسترداد هو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.
(ب) المبلغ القابل للإسترداد هو قيمة الإستخدام.
(ج) لا تنخفض قيمة الأصل.
(د) المبلغ القابل للإسترداد هي القيمة المسجلة.

الإجابة: (أ)

٥. تغطي عادة تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية تقديرات خلال مدة أقصاها:
(أ) خمس سنوات.
(ب) عشر سنوات.
(ج) خمسة عشر سنة.
(د) عشرون سنة.

الإجابة: (أ)

٦. لدى منشأة ما قاعدة بيانات كانت قد اشترتها منذ خمس سنوات. وفي ذلك التاريخ، اشتملت قاعدة البيانات على عناوين ١٥,٠٠٠ عميل. ومنذ تاريخ الشراء، تم إلغاء ١,٠٠٠ عنوان من القائمة وتم إضافة ٢,٠٠٠ عنوان. ويُتوقع خلال فترة سنتين، سيتم إضافة ٤,٠٠٠ عنوانا آخر إلى القائمة. وفي تحديد قيمة استخدام قوائم العملاء، كم عنوان ينبغي أخذه في الإعتبار في التاريخ الحالي؟
(أ) ١٥,٠٠٠
(ب) ١٦,٠٠٠
(ج) ٢٠,٠٠٠
(د) ٢١,٠٠٠

الإجابة: (ب)

٧. أي من التالي هو أفضل دليل على القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع؟
(أ) الأصل المتداول في سوق نشطة.
(ب) السعر في اتفاقية بيع ملزمة.
(ج) المعلومات المتوفرة التي تُحدد قيمة التصرف بالأصل في معاملة على أساس تجاري.
(د) القيمة المسجلة للأصل.

الإجابة: (ب)

٨. عند حساب تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية، أي من التدفقات النقدية التالية يتعين عدم شملها؟
(أ) التدفقات النقدية من التصرف.
(ب) دفعات ضريبة الدخل.
(ج) التدفقات النقدية من بيع الأصول المُنتجة بواسطة الأصل.
(د) التدفقات النقدية الصادرة من صيانة الأصل.

الإجابة: (ب)

٩. عند تحديد معدل الخصم الواجب استخدامه، أي من العوامل التالية يتعين أن لا يُؤخذ في الحسبان؟
(أ) القيمة الزمنية للأموال.
(ب) المخاطر المرتبطة بالأصل التي لم يتم تعديل تقديرات التدفق النقدي المستقبلي لها.
(ج) المخاطر الخاصة بالأصل التي تم تعديل تقديرات التدفق النقدي المستقبلي لها.
(د) معدلات ما قبل الضريبة.

الإجابة: (ج)

١٠. ينبغي الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة المتعلقة بأصل ما تم إعادة تقييمه في:
(أ) حساب الربح أو الخسارة.
(ب) احتياطي إعادة التقييم المتعلق بالأصل المعاد تقييمه.
(ج) الأرباح المحتجزة في بداية المدة.
(د) أي احتياطي في حقوق الملكية.

الإجابة: (ب)

١١. وحدة توليد النقد هي:
(أ) أصغر قطاع أعمال.
(ب) أي مجموعة من الأصول تولد تدفقات نقدية.
(ج) أي مجموعة من الأصول يتم الإبلاغ عنها بصورة منفصلة إلى الإدارة.
(د) أصغر مجموعة من الأصول التي تولد تدفقات نقدية مستقلة من الإستخدام المستمر.

الإجابة: (د)

١٢. يجب اختبار الشهرة فيما يخص إنخفاض القيمة:
(أ) إذا كان هناك مؤشر على إنخفاض القيمة.
(ب) سنوياً.
(ج) كل خمس سنوات.
(د) عند شراء شركة تابعة.

الإجابة: (ب)

١٣. حيث يتم التصرف بجزء من وحدة توليد النقد، فإن الشهرة المرتبطة بالعنصر الذي تم التصرف به:

(أ) ستُشطب كليا من بيان الدخل.
(ب) لن تُشمل في حساب الربح أو الخسارة من التصرف.
(ج) ستُشمل في حساب الربح أو الخسارة من التصرف.
(د) ستُشطب مقابل الأرباح المحتجزة.

الإجابة: (ج)

١٤. عند اختبار وحدة توليد نقد فيما يخص إنخفاض القيمة، فإن أصول الشركة، كأعمال المكتب الرئيسي أو معدات الكمبيوتر، ينبغي:
(أ) تخصيصها على أسس معقولة ومنتظمة.
(ب) اختبارها فيما يخص إنخفاض القيمة بشكل منفصل.
(ج) شملها في أصول المكتب الرئيسي أو في أصول الشركة الأم واختبارها فيما يخص إنخفاض القيمة إلى جانب وحدة توليد النقد تلك.
(د) عدم تخصيصها لوحدات توليد النقد.

الإجابة: (أ)

١٥. لدى تخصيص خسارة إنخفاض قيمة، ينبغي أن تخفض هذه الخسارة من المبلغ المسجل لأي من الأصول التالية أولا؟
(أ) الممتلكات والمصانع والمعدات.
(ب) الأصول غير الملموسة.
(ج) الشهرة.
(د) الأصول المتداولة.

الإجابة: (ج)

١٦. أي من خسائر إنخفاض القيمة التالية يتحتم عدم عكسها مطلقاً؟
(أ) الخسارة من الممتلكات والمصانع والمعدات.
(ب) الخسارة من الشهرة.
(ج) الخسارة من قطاع أعمال.
(د) الخسارة من مخزون.

الإجابة: (ب)

٣٠ المخصصات، الأصول والإلتزامات المحتملة (معيار المحاسبة الدولي ٣٧)

١. الخلفية والمقدمة

١/١ يصف هذا المعيار القواعد المتعلقة بالإعتراف بالمخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة وقياسها ويقتضي أيضاً إجراء الإفصاحات في الهوامش التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من استيعاب طبيعتها وتوقيتها ومبالغها.

٢/١ وقبل الإعلان عن معيار المحاسبة الدولي ٣٧، وفي غياب قواعد واضحة للإعتراف والقياس، كان بإمكان المنشآت أن تقيد مخصصات هائلة على بيان الدخل (مخصصات مبالغ فيها) وبالتالي التلاعب في الأرباح أو الأداء المالي.

٣/١ ومن الجدير ملاحظته إستخدام مصطلح "مخصصات" دون قيود في إعداد التقارير المالية. ومع تشريع معيار المحاسبة الدولي ٣٧، تم تصنيف الأحكام المتعلقة بالإعتراف بالمخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة وقياسها. ومنذ ذلك الوقت، استخدمت المنشآت التي تعد البيانات المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هذه المصطلحات بشكل صارم على أساس تعريفاتها المحددة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧. وعلاوة على ذلك، أوضح معيار المحاسبة الدولي ٣٧ أيضاً بعض المفاهيم الخاطئة حول مصطلح "المخصص". على سبيل المثال، تُعتبر "المخصصات" التي يوردها هذا المعيار "إلتزامات" (ذات توقيت أو مبلغ غير مؤكد). فمخصص الإستهلاك ومخصص الديون المشكوك فيها لا يعتبران فعلاً مخصصات وفقاً لهذا المعيار ولكنهما يعتبران حسابين نظاميين أو تعديل على القيمة المسجلة للأصول.

٢. نطاق التطبيق

١/٢ تنطبق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٧ على الإعتراف بكافة المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة وقياسها *باستثناء*:

(أ) تلك الناجمة من العقود التنفيذية، باستثناء العقود المثقلة بالإلتزامات

(ب) تلك التي تغطيها معايير أخرى

٢/٢ وبعبارة أخرى، عندما تتناول معايير أخرى المخصصات والأصول المحتملة والإلتزامات المحتملة بصورة محددة، فإنها لا تندرج ضمن نطاق هذا المعيار. وفيما يلي المعايير التي تتطرق بصورة محددة إلى المخصصات التي لا يغطيها معيار المحاسبة الدولي ٣٧:

- عقود الإنشاء (معيار المحاسبة الدولي ١١)
- ضرائب الدخل (معيار المحاسبة الدولي ١٢)
- عقود الإيجار (معيار المحاسبة الدولي ١٧) (إلا أن عقود الإيجار المثقلة بالإلتزامات مشمولة في معيار المحاسبة الدولي ٣٧)
- منافع الموظفين (معيار المحاسبة الدولي ١٩)
- عقود التأمين (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤) (إلا أن معيار المحاسبة الدولي ٣٧ لا يزال ينطبق على المخصصات والأصول المحتملة والإلتزامات المحتملة لشركة التأمين، باستثناء تلك الناجمة عن إلتزاماتها وحقوقها التعاقدية بموجب عقود التأمين ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤

٣/٢ لا ينطبق المعيار أيضا على الأدوات المالية (بما في ذلك الضمانات) التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

٣. تعريف المصطلحات الرئيسية (وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧)

المخصص: إلتزام لا يكون وقته ومبلغه مؤكدين.

الإلتزام: إلتزام حالي للمنشأة ينشأ عن أحداث سابقة، يتوقع أن تؤدي تسويته إلى تدفق صادر من الموارد التي تمثل منافع إقتصادية.

الإلتزام المحتمل:

(أ) إلتزام محتمل ينشأ من أحداث سابقة ويتم تأكيد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد أو أكثر غير مؤكد لا يخضع لسيطرة المنشأة بشكل كامل؛ *أو*

(ب) إلتزام حالي ينشأ من أحداث سابقة لكن لا يتم الإعتراف به لأنه إما أنه من غير المحتمل قياس مبلغ الإلتزام التعاقدي بدرجة كافية من الموثوقية أو أنه من غير المحتمل طلب تدفق صادر من الموارد لتسوية الإلتزام التعاقدي.

الأصل المحتمل: أصل محتمل ينشأ من أحداث سابقة ويتم تأكيد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد واحد أو أكثر لا يخضع لسيطرة المنشأة بشكل كامل.

العقد التنفيذي: العقد الذي لا يؤدي بموجبه كلا طرفي (العقد) إلتزاماتهما أو يؤدي بموجبه كلا طرفي (العقد) إلتزاماتهما جزئيا إلى حد مساو.

العقد المثقل بالإلتزامات: العقد الذي تزيد فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها لتلبية الإلتزامات بموجب العقد عن المنافع الإقتصادية التي يتوقع استلامها بموجبه.

إعادة الهيكلة: برنامج تخطط له الإدارة وتسيطر عليه، ويغير ماديا إما نطاق العمل الذي تقوم به المنشأة، أو طريقة القيام بذلك العمل.

٣. المخصصات

١/٤ الإعتراف بالمخصصات

١/١/٤ تعتبر تلك الإلتزامات التي لا يكون لها توقيت أو مبلغ مؤكدين بمثابة "مخصصات" وفقا لهذا المعيار. لذلك لا يُعتبر بند الدائنين (الذمم الدائنة التجارية) والمصروفات المستحقة بمثابة "مخصصات" وفقا لهذا المعيار لأنها لا تلبي المعايير أعلاه. وعلى نحو مماثل، وكما تم التوضيح، يُستخدم مصطلح "المخصص" في بعض البلدان في سياق "الإستهلاك" و "الديون المشكوك فيها"، لكنها ليست من نوع المخصصات التي يوردها هذا المعيار.

٢/١/٤ ينبغي أن يتم الإعتراف بالمخصصات إذا، وفقط إذا، تم استيفاء جميع الشروط التالية:

(أ) عندما يكون لدى المنشأة *إلتزام تعاقدي حالي* ناجم عن حدث سابق؛
(ب) من المحتمل أن يُطلب تدفق صادر من الموارد التي تمثل منافع إقتصادية لتسوية الإلتزام التعاقدي؛ و
(ج) إذا كان من المكن تقدير مبلغ الإلتزام *التعاقدي بموثوقية*.

٣/١/٤ لا تلزم كافة الإلتزامات التعاقدية المنشأة بالإعتراف بمخصص معين. بل أن الإلتزامات التعاقدية الحالية الناتجة عن حدث *ملزم سابق* هي التي تؤدي فقط إلى نشوء مخصص معين.

٤/١/٤ يمكن أن يكون الإلتزام التعاقدي إما إلتزاماً تعاقدياً قانونياً أو إلتزاماً تعاقدياً نافعاً.

٥/١/٤ *الإلتزام القانوني* هو إلتزام من المكن أن:

(أ) يكون تعاقدياً؛ *أو*
(ب) ينشأ بسبب تشريع ما؛ *أو*
(ج) ينشأ عن تطبيق آخر للقانون.

٦/١/٤ *الإلتزام النافع* هو إلتزام ناجم عن أعمال المنشأة حيث:

(أ) أبدت المنشأة لأطراف أخرى (ثالثة) أنها ستقبل مسؤوليات معينة، وذلك وفق نمط قائم لممارسة سابقة أو سياسات معلنة أو بيان حالي محدد بشكل كاف، و
(ب) نتيجة لذلك، أوجدت المنشأة توقعاً صحيحا لدى تلك الأطراف الأخرى أنها ستلبي تلك المسؤوليات.

٧/١/٤ ينبغي أن يكون من "المحتمل حدوث تدفق صادر من الموارد التي تمثل منافع إقتصادية". ويُفسَّر مصطلح "من المحتمل"، لأغراض هذا المعيار، بما يعني "أن حدوثه مرجح أكثر من عدم حدوثه" (أي فرص حدوثه تتجاوز نسبة ٥٠٪).

حالة دراسية ١

الحقائق

إن شركة اكسلنت انك هي عبارة عن منشأة تقوم بالتنقيب عن النفط بعيدا عن شواطئ جزر اكسسويل. وقد وظفت خبراء من مختلف أنحاء العالم في مجال التنقيب عن النفط. ورغم كافة الجهود المبذولة، كان هناك تسرب كبير للنفط أثار انتباه

وسائل الإعلام. كما أثار احتجاج علماء البيئة وعينت المنشأة جهة قانونية لتقديم الإستشارة لها حول العواقب القانونية. وفي السابق، كان على منشآت النفط الأخرى أن تجري تسوية مع علماء البيئة عن طريق دفع مبالغ ضخمة من خلال تسويات تتم خارج المحاكم. إلا أن مستشار شركة اكسلنت انك أفاد بأنه لا يوجد قانون يقتضي منها أن تقوم بدفع أي شيء مقابل تسرب النفط، حيث يدرس برلمان جزيرة اكسسويل مثل هذا التشريع، إلا أنه من المحتمل أن يستغرق عاما لتتم صياغته بالصورة النهائية من تاريخ تسرب النفط. وكثيرا ما أعلنت شركة اكسلنت انك بوضوح في إعلاناتها التلفزيونية ونشراتها الترويجية بأنها مدركة لمسؤولياتها تجاه البيئة وأنها ستعوض أي خسائر قد تنشأ نتيجة عملية التنقيب. وقد تم الإعلان عن هذه السياسة بشكل واسع، وأقر المدير التنفيذي للشركة بهذه السياسة في الإجتماعات الرسمية عندما طرح عليه العامة أسئلة حول هذه القضية.

المطلوب

هل ما ورد أعلاه يؤدي إلى نشوء حدث ملزم يقتضي من شركة اكسلنت انك وضع مخصص معين لتكلفة التحويض عن مسألة تسرب النفط؟

الحل

(أ) إلتزام تعاقدي حالي نتيجة حدث ملزم سابق. والحدث الملزم هو تسرب النفط. ولأنه لا يوجد بعد تشريع معمول به يلزم أي منشأة تعمل في جزر اكسسويل بتنظيف التسرب، فإنه لا يوجد إلتزام قانوني. إلا أن الظروف المحيطة بالقضية تشير بوضوح إلى وجود إلتزاماً نافعاً، حيث أوجدت المنشأة من خلال سياستها المعلنة وبياناتها العامة توقعا لدى الجمهور عموما بأنها ستقوم بتلبية إلتزاماتها البيئية.

(ب) من المحتمل حدوث تدفق صادر من الموارد التي تمثل المنافع الإقتصادية.

(ج) النتيجة. ينبغي أن يتم الإعتراف بمخصص معين لأفضل تقدير لتكلفة تنظيف النفط المتسرب.

٢/٤ قياس المخصصات

١/٢/٤ يكون المبلغ الذي ينبغي الإعتراف به كمخصص هو أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الإلتزام التعاقدي الحالي في تاريخ الميزانية العمومية. وبينما يكون من المحتمل عادة إجراء تقدير موثوق، قد لا يكون من المحتمل في ظروف نادرة الحصول على تقدير موثوق. وفي تلك الحالات، ينبغي الإفصاح عن الإلتزام على أنه إلتزام محتمل (ولا يُعترف به كمخصص).

٢/٢/٤ يعتبر "أفضل تقدير" هي مسألة اجتهادية وعادة ما يستند إلى الخبرة السابقة في معاملات مشابهة، أو الأدلة المقدمة من خبراء فنيين أو قانونيين، أو الأدلة الإضافية المقدمة من أحداث وقعت بعد تاريخ الميزانية العمومية.

٣/٢/٤ ينبغي دراسة المخاطر والشكوك التي تحيط بالأحداث والظروف في التوصل إلى أفضل تقدير لمخصص معين.

- إذا كان يتم قياس مجموعة من البنود، فهي "القيمة المتوقعة".
- إذا كان يتم قياس إلتزام تعاقدي واحد، فإنها "النتيجة المحتملة أكثر".

حالة دراسية ٢

الحقائق

تملك وكالة تجارة سيارات أيضا ورشة عمل تستخدمها لصيانة السيارات بموجب كفالة. وفي إعدادها لبياناتها المالية، تحتاج وكالة تجارة السيارات للتحقق من مخصص الكفالة الذي قد يطلب منها تقديمه في نهاية السنة. وفيما يلي الخبرة السابقة للمنشأة في مطالبات الكفالة:

- ٦٠٪ من السيارات المباعة في السنة لا تشتمل على أي خلل.
- ٢٥٪ من السيارات المباعة في السنة تشتمل على خلل عادي.
- ١٥٪ من السيارات المباعة في السنة تشتمل على خلل كبير.

تبلغ تكلفة معالجة "الخلل العادي" في السيارة ما قيمته ١٠,٠٠٠ دولار، كما تبلغ تكلفة علاج "الخلل الكبير" ٣٠,٠٠٠ دولار.

المطلوب

حساب مبلغ "مخصص الكفالات" المطلوب في نهاية العام.

الحل

القيمة المتوقعة لمخصص الكفالات المطلوب في نهاية السنة هو:

[(٦٠٪ × ٠) + (٢٥٪ × ١٠,٠٠٠) + (١٥٪ × ٣٠,٠٠٠)] = ٧٠٠٠ دولار.

٤/٢/٤ حيث يكون أثر القيمة الزمنية هاما، ينبغي خصم مبلغ المخصص إلى قيمته الحالية بإستخدام معدل خصم ما قبل الضريبة يعكس تقييمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للأموال والمخاطر الخاصة بالإلتزام.

٥/٢/٤ ينبغي أن تُؤخذ الأحداث المستقبلية التي يُتوقع أن تؤثر على قياس المخصص بالحسبان في التوصل إلى مبلغ المخصص في حال توفر دليل موضوعي كافي على وقوع الأحداث المستقبلية. ولا ينبغي أن تؤخذ بعين الإعتبار الأرباح من عمليات التصرف المستقبلية المتوقعة في التوصل إلى مبلغ المخصص الذي ينبغي الإعتراف به. لكن إذا كان من المتوقع تسديد المبالغ من قبل طرف آخر، فإنه ينبغي أن تُؤخذ بعين الإعتبار في التوصل إلى مبلغ المخصص (وذلك فقط عندما يكون من المؤكد فعليا أنه سيتم استلام المبالغ المسددة).

٣/٤ التغيرات في المخصصات وإستخدامها

ينبغي مراجعة التغيرات في المخصصات في تاريخ كل ميزانية عمومية، كما ينبغي تعديل مبلغ المخصص وفقا لذلك ليعكس أفضل تقدير حالي. وعندما يكون من غير المحتمل أن يُطلب تدفق صادر من الموارد لتسوية الإلتزام التعاقدي، ينبغي عكس المخصص. ويتعين إستخدام المخصص فقط للغرض الذي تم من أجله أصلاً الإعتراف به أو وضعه.

حالة عملية

اعتادت المنشآت في السابق على تبرير النقص في مخصص ما على أساس الفرضية التي تفيد بأنه لنفس الفترة الزمنية كان هناك أكثر من المبالغ المطلوبة المقدمة كمخصصات في حالات أخرى. وبعبارة أخرى، تم تبرير (وليس تعديل) النقص في مخصص واحد بسبب موازنته بواسطة الفائض في مخصص آخر. ومن غير المكن أن تكون هذه المارسة محتملة الآن منذ أن نص معيار المحاسبة الدولي ٣٧ بشكل صريح على ضرورة إستخدام المخصص للغرض الذي تم من أجله مبدئيا وضعه أو الإعتراف به. وعلاوة على ذلك، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٧ أيضا مراجعة التغيرات في المخصصات في تاريخ كل ميزانية عمومية وينبغي تعديل مبلغ المخصص وفقا لذلك لعكس أفضل تقدير حالي.

واستناداً إلى هذه القواعد المعلن عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧، إذا اعتقدت المنشأة بعد الإعتراف بمخصص معين، للمكافئات مثلا، بأنه زائداً، لا يمكن للمنشأة تبرير الزيادة بحجة وجود نقص في مخصص آخر، مثل مخصص الضمانات، وبأخذ كلا المخصصين في عين الإعتبار، على أساس عام، فإن المخصصات الإجمالية في وقت معين من الزمن تكون كافية. وبدلا من ذلك، وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧، ينبغي تسجيل المخصص الزائد بقيمته في تاريخ سابق أو الإفراج عنه إلى بيان الدخل بينما ينبغي إتمام مخصص الكفالات من خلال مخصص إضافي.

٤/٤ الخسائر التشغيلية المستقبلية

من غير المسموح أن يتم الإعتراف بمخصص للخسائر التشغيلية المستقبلية، لأنها لا تستوفي معايير الإعتراف بالمخصص. وحيث أن الخسائر المستقبلية هي ليست إلتزامات تعاقدية حالية ناشئة عن أحداث ملزمة سابقة ويمكن تفاديها عن طريق إجراء مستقبلي للمنشأة (مثلا عن طريق التصرف بالأعمال)، فإنها لا تلبي بصورة واضحة معايير الإعتراف بالمخصصات. وعليه، لا يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٧ بتحديد مخصص لها في نهاية السنة. إلا أن توقع الخسائر المستقبلية قد يقود المرء لأن يعتقد بإمكانية إنخفاض قيمة بعض أصول العمليات، وفي هذه الحالة ينبغي على المنشأة إختبار الأصول فيما يخص إنخفاض القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

٥/٤ العقود المثقلة بالإلتزامات

رغم أن العقود التنفيذية تقع خارج النطاق العام لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧، إلا أنه يُسمح الإعتراف بمخصص معين بموجب عقد تنفيذي "مثقل بالإلتزامات". والعقد المثقل بالإلتزامات الذي يغطيه معيار المحاسبة الدولي ٣٧ هو العقد التنفيذي الذي تتجاوز فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها المنافع المتوقعة.

مثال

العقد المثقل بالإلتزامات هو عبارة عن إتفاقية لا تستطيع المنشأة الخروج من تبعاتها القانونية حتى لو وقعت إتفاقية موازية أخرى تقوم بموجبها بنفس النشاطات بسعر أفضل. وحيث أنها ملزمة بالإتفاقية القائمة، فإنها ينبغي أن تتكبد التكاليف بموجب كلا العقدين ولكنها تحصل على المنافع الإقتصادية من عقد واحد فقط منهما. ويوضح المثال التالي ذلك بصورة أفضل.

تكون إحدى المنشآت ملزمة قانونيا بموجب بنود إتفاقية إمتياز علامة محلية قامت بتسويقها لعدة سنوات. وبناء على الدراسات الإستطلاعية في السوق ودراسة علاقة التكلفة بالمنفعة، قررت المنشأة أن تتوقف عن تسويق العلامة وأبرمت إتفاقية جديدة لتسويق علامة دولية. ورغم أن المنشأة لا تحصل على أية منافع إقتصادية من اتفاقية إمتياز العلامة المحلية، إلا أن هناك إلتزام بدفع مبلغ مقطوع لصاحب الإمتياز بموجب إتفاقية الإمتياز غير القابلة للإلغاء لمدة سنتين. لذلك يتعين على المنشأة وضع مخصص للتعهد بموجب إتفاقية الإمتياز (بما أن العقد هو عقد مثقل بالإلتزامات).

حالة دراسية ٣

الحقائق

تعد شركة "اكس واي زد" لنقل مصنعها من موقعه الحالي إلى منطقة صناعية حرة جديدة استحدثتها الحكومة خصيصا لأصحاب المصانع. وللإنتفاع من الترخيص التفضيلي المقدم من قبل السلطات الحكومية المحلية كمكافئة للإنتقال إلى المنطقة التجارية الحرة وادخار التكاليف التي سوف ينشأ (بما انه لا يوجد رسوم أو ضرائب في المنطقة التجارية الحرة). ينبغي أن تنتقل شركة "اكس واي زد" إلى الموقع الجديد قبل نهاية السنة. وعقد الإيجار في الموقع الحالي هو عقد لا يمكن إلغائه وساري لمدة عامين من انتهاء السنة. ويكمن الإلتزام التعاقدي بموجب عقد الإيجار في دفعة الإيجار السنوي البالغة ١٠٠,٠٠٠ دولار.

المطلوب

إعلام شركة "اكس واي زد" بالمبلغ، إن وجد، الذي تحتاج إلى تقديمه في نهاية السنة لتلبية إلتزام الإيجار هذا.

الحل

إن إتفاقية الإيجار هي عقد تنفيذي مثقل بالإلتزامات لأنه بعد الإنتقال إلى الموقع الجديد لا تحصل شركة "اكس واي زد" على أي منافع إقتصادية من مبنى المصنع القائم إلا أنه لا يزال يتعين عليها دفع الإيجار بموجب الإتفاقية حيث أن عقد الإيجار هو عقد غير قابل للإلغاء. وعليه تتجاوز التكاليف التي لا يمكن تجنبها المنافع المتوقعة بموجب عقد الإيجار.

وعلى أساس إلتزام الإيجار السنوي بموجب إتفاقية الإيجار، فإن المبلغ الإجمالي الواجب تقديمه في نهاية السنة هو القيمة الحالية لإجمالي التعهد بموجب عقد الإيجار = القيمة الحالية [١٠٠,٠٠٠ × ٢ (سنتان)].

٦/٤ إعادة الهيكلة

١/٦/٤ اعتادت المنشآت في الماضي أن تقيد إستحقاق مخصصات ذات مبالغ مقطوعة لإعادة الهيكلة، لأنه لم يكن يوجد معايير تنظم هذا المجال المهم. وفي بعض الحالات، أفضى ذلك إلى ممارسات فاسدة من التلاعب والمحاسبة الإحتيالية التي يشار إليها بالمخصصات المبالغ فيها. ومن أجل ضبط ممارسة تجميع كافة أنواع المخصصات تحت عنوان واحد وهو مخصص إعادة الهيكلة، نص معيار المحاسبة الدولي ٣٧ على قواعد لتنظيمها. حيث أورد أولاً تعريف مصطلح إعادة الهيكلة وحصر بذلك إعادة الهيكلة ببرنامج منظم جدا ومخطط له ومسيطر عليه من قبل الإدارة التي تغير إلى حد كبير من نطاق أعمال المنشأة أو الطريقة التي يتم بها تنفيذ تلك الأعمال.

٢/٦/٤ ولتوفير إرشادات حول هذه القضية الشائكة، يوفر معيار المحاسبة الدولي ٣٧ الأمثلة التالية على أحداث قد تكون مؤهلة على أنها إعادة هيكلة

- بيع خط أعمال أو إنهائه
- إغلاق مواقع العمل في منطقة ما أو إعادة تحديد موقع الأنشطة التجارية من مكان لآخر
- التغيرات في هيكل الإدارة، مثل إلغاء إحدى الطبقات الإدارية
- إعادة تنظيم أساسي للمنشأة بحيث يكون له أثر مادي وهام على عملياتها

٣/٦/٤ رغم أن العديد من التغيرات الهيكلية الأساسية على عمليات المنشأة تكون هامة بشكل كاف لضمان الإفصاح في هوامش البيانات المالية، إلا أن ليس جميع هذه التغيرات مؤهلة كعمليات إعادة هيكلة تستلزم الإعتراف (مقارنة بالإفصاح)، لأنها لا تلبي معايير الإعتراف بالمخصص. يُطلب الإعتراف بالمخصص لأنه قد ينشأ إلتزام نافع عن قرار إعادة الهيكلة. وبعبارة أخرى، قد لا ينشأ الإلتزام النافع في جميع الحالات. وينشأ الإلتزام النافع عندما، وفقط عندما:

- تمتلك المنشأة *خطة رسمية مفصلة* لإعادة الهيكلة تحدد *على الأقل* الأعمال أو جزء من الأعمال التي يتم إعادة

هيكلتها؛ والمواقع الرئيسية التي تتأثر بإعادة الهيكلة، وموقع الموظفين ومهامهم وعددهم التقريبي الذين سيتم تعويضهم عن إنهاء خدماتهم، ووقت تنفيذ الخطة والنفقات التي سيتم تحملها؛ و

- تكون المنشأة قد أوجدت توقعات صحيحة لدى أولئك الذين تأثروا بإعادة الهيكلة بأن المنشأة ستنفذ إعادة الهيكلة عن طريق البدء بتنفيذ تلك الخطة أو بالإعلان عن خصائصها الرئيسية إلى الجهات التي تتأثر بها.

حالة عملية

إن القرار الذي يتخذه مجلس إدارة منشأة تدرس البدء في برنامج إعادة هيكلة لم يتم تبليغه إلى الأطراف المتأثرة به (الأمر الذي يوجد توقعات صحيحة في أذهانهم بان قرار إعادة الهيكلة سيُنفذ فعلا)، لا يؤدي بحد ذاته إلى نشوء إلتزام نافع. لذلك يعتبر إبلاغ قرار مجلس الإدارة إلى الأطراف المتأثرة هو مطلب أساسي إذا رغبت المنشأة في وضع مخصص "لإعادة الهيكلة" على أساس الإلتزام النافع.

٤/٦/٤ ينبغي أن يشمل مخصص إعادة الهيكلة فقط النفقات المباشرة التي تنجم عن إعادة الهيكلة، وهي تلك النفقات التي تترتب بالضرورة على عملية إعادة الهيكلة وغير مرتبطة بالأنشطة المستمرة للمنشأة.

٥/٦/٤ استثنى المعيار بصورة محددة أنواع معينة من النفقات مثل النفقات التي تنجم عن إعادة الهيكلة:

- تكاليف إعادة تدريب الموظفين الدائمين أو إعادة تحديد مواقعهم
- التسويق
- الإستثمار في أنظمة جديدة وشبكات توزيع

حالة دراسية ٤

الحقائق

قرر مجلس إدارة شركة "أيه بي سي" في إجتماعهم المنعقد في ١٥ ديسمبر ٢٠X١ إغلاق الفروع الدولية للمنشأة ونقل عملياتها الدولية ودمجها مع عملياتها المحلية. كما تم صياغة واعتماد خطة رسمية مفصلة لإنهاء العمليات الدولية من قبل مجلس الإدارة المنعقد بذلك الإجتماع. وتم توجيه الرسائل إلى العملاء والموردين والعاملين بعد ذلك بفترة قصيرة. وتم عقد الإجتماعات لمناقشة خصائص الخطة الرسمية لإنهاء العمليات الدولية وحضر تلك الإجتماعات ممثلين عن كافة الأطراف المعنية.

المطلوب

هل تؤدي إجراءات مجلس الإدارة إلى نشوء إلتزام نافع يستلزم مخصصاً لإعادة الهيكلة؟

الحل

فيما يلي الشروط التي حددها معيار المحاسبة الدولي ٣٧:

- يجب أن يكون هناك خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة؛
- ينبغي أن تكون قد أوجدت توقعات صحيحة لدى أولئك الأطراف المتأثرة بأن المنشأة ستنفذ إعادة الهيكلة عن طريق الإعلان عن الخصائص الرئيسية لخططها في إعادة الهيكلة.

ناقش مجلس الإدارة وصاغ خطة رسمية لإنهاء العمليات الدولية. وتم إبلاغ هذه الخطة إلى الأطراف المتأثرة وقد أوجدت توقعات صحيحة في أذهانهم بأن شركة "أيه بي سي" ستباشر بخططها لإنهاء العمليات الدولية. وعليه، هناك إلتزام نافع ينبغي تقديمه في نهاية السنة.

٧/٤ الإفصاحات

١/٧/٤ ينبغي أن تفصح المنشأة لكل فئة من المخصصات عما يلي:

- المبلغ المسجل في بداية ونهاية الفترة
- المخصصات الإضافية في الفترة، بما في ذلك الزيادة على المخصصات القائمة
- المبالغ المستخدمة خلال الفترة
- المبالغ غير المستخدمة المعكوسة خلال الفترة
- الزيادة خلال الفترة في المبلغ المخصوم الناتج عن مرور الوقت وأثر أي تغير في معدل الخصم

٢/٧/٤ كما ينبغي أن تفصح المنشأة أيضا لكل فئة من المخصصات عما يلي:

- بيان مختصر عن طبيعة الإلتزام والتوقيت المتوقع لأية تدفقات صادرة من المنافع الإقتصادية
- إشارة إلى الشكوك في مبلغ وتوقيت تلك التدفقات الصادرة (وحيثما اقتضى الأمر، الافتراضات الرئيسية الخاصة بالأحداث المستقبلية)
- مبلغ أي إستعاضات متوقعة، مع ذكر مبلغ أي أصل تم الإعتراف به لتلك الإستعاضات المتوقعة

٣/٧/٤ في الظروف النادرة جدا، حيث يعتبر الإفصاح عن بعض هذه المعلومات أو جميعها هو أمراً يلحق ضرراً جسيماً بوضع المنشأة في نزاع مع أطراف أخرى حول موضوع المخصص، لا يتعين على المنشأة الإفصاح عن المعلومات بل ينبغي عليها الإفصاح عن الطبيعة العامة للنزاع، إضافة إلى حقيقة عدم الإفصاح عن المعلومات والسبب وراء ذلك.

٤. الإلتزامات المحتملة

١/٥ الإلتزام التعاقدي المحتمل

١/١/٥ من أجل الإعتراف بمخصص ما (وتسجيله في الدفاتر مقارنة بالإفصاح عنه فقط في الهوامش) ينبغي استيفاء شروط محددة (كما تم مناقشته سابقاً). لكن إذا لم يتم تلبية أحد الشروط المحددة، فإنه لا يمكن الإعتراف بالمخصص. وعندها يُعتبر إلتزام محتمل يستلزم الإفصاح عنه في الهوامش، ما لم يكن إحتمال وجود تدفق صادر يمثل منافع إقتصادية بعيد الحدوث (وفي تلك الحالة فإنه لا يُطلب الإفصاح عنه).

٢/١/٥ إن الإلتزام المحتمل هو عبارة عن *إلتزام تعاقدي محتمل* ينشأ من أحداث سابقة ويتم تأكيد نتيجته فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد أو أكثر غير مؤكد. كما يعتبر الإلتزام المحتمل هو *إلتزام تعاقدي حالي لا يتم الإعتراف به*، إما لأنه من غير المحتمل طلب تدفق صادر من الموارد لتسوية الإلتزام التعاقدي، أو أنه لا يمكن قياس مبلغ الإلتزام التعاقدي بدرجة كافية من الموثوقية.

٣/١/٥ ما أن يتم الإعتراف به كإلتزام محتمل، ينبغي على المنشأة باستمرار تقييم إحتمالية التدفق الصادر من المنافع الإقتصادية المستقبلية المتعلقة بذلك الإلتزام المحتمل. وإذا تغيرت إحتمالية التدفق الصادر من المنافع الإقتصادية المستقبلية بحيث يكون حدوثه مرجح أكثر من عدم حدوثه، عندها يتحول الإلتزام المحتمل إلى إلتزام حقيقي وينبغي الإعتراف به كمخصص.

٢/٥ الإفصاحات

١/٢/٥ ما لم تكن إحتمالية التدفق الصادر بعيدة الحدوث، ينبغي أن تفصح المنشأة في تاريخ الميزانية العمومية لكل فئة من الإلتزامات المحتملة عن بيان مختصر حول طبيعة الإلتزام المحتمل، وحيثما كان عمليا ينبغي الإفصاح عما يلي:

- تقدير لأثره المالي.
- إشارة إلى الشكوك المتعلقة بمبلغ أو توقيت أي تدفق صادر؛ و
- إحتمالية وجود إستعاضات.

وحيث لا يتم الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة أعلاه لأنه من غير الممكن القيام بذلك، ينبغي الإفصاح عن هذه الحقيقة.

٢/٢/٥ في الظروف النادرة جدا، حيث يعتبر الإفصاح عن بعض أو جميع المعلومات المذكورة أعلاه أمراً يلحق ضررا جسيما بوضع المنشأة في نزاع مع أطراف أخرى حول موضوع الإلتزام المحتمل، لا يتعين على المنشأة الإفصاح عن المعلومات بل ينبغي عليها الإفصاح عن الطبيعة العامة للنزاع، إضافة إلى حقيقة عدم الإفصاح عن المعلومات والسبب وراء ذلك.

حالة دراسية ٥

الحقائق

تم مقاضاة شركة أمازون في ثلاث تعديات مزعومة على القانون:

(١) الإستخدام غير المصرح به للعلامة التجارية، وتبلغ المطالبة ١٠٠ مليون دولار

(٢) عدم دفع مستحقات نهاية الخدمة والمكافئات إلى ٥٠٠٠ موظف تم إنهاء خدمتهم من الشركة بدون إبداء أسباب، وتطالب الدعوى الجماعية بمبلغ ٣ مليون

(٣) إحداث أضرار بيئية غير قانونية عن طرح النفايات في النهر القريب من مصنعها حيث يطالب علماء البيئة بتعويضات غير محددة كتكاليف تنظيف للبيئة

يعتقد المستشار القانوني بأن ليس جميع القضايا القانونية يمكن الدفاع عنها بموجب القانون وقد تم تبليغ شركة أمازون بالتقييم التالي للدعاوى الثلاث:

الدعوى الأولى: فرص إقامة هذه الدعوى بعيدة الإحتمال.

الدعوى الثانية: من المحتمل أن تضطر شركة أمازون أن تدفع مستحقات الموظفين المعزولين من مناصبهم، ولكن أفضل تقدير للمبلغ الذي يمكن أن يستحق الدفع إذا كسبت المدعية قضيتها ضد المنشأة هو ٢ مليون دولار.

الدعوى الثالثة: لا يوجد قانون حالي يلزم المنشأة التعويض عن تلك الأضرار. وقد يكون هناك قضية للإلتزام النافع، لكن لا يمكن تقدير مبلغ التعويضات بأي درجة من الموثوقية.

المطلوب

ماذا ينبغي أن يكون المخصص الذي يتعين أن تعترف به شركة أمازون أو ماذا ينبغي أن يكون الإلتزام المحتمل الذي يتعين عليها الإفصاح عنه في كل من الدعاوى القانونية، على أساس التقييمات المقدمة من مستشارها القانوني؟

الحل

الدعوى الأولى: نظراً لأن فرص إقامة هذه الدعوى بعيدة الإحتمال، لا يُطلب وجود مخصص كما لا يُطلب إجراء الإفصاح.

الدعوى الثانية: نظراً لأنه من المحتمل (أي "إحتمال الحدوث أكبر من عدم الحدوث") أن تضطر شركة أمازون في النهاية لأن تدفع مستحقات الموظفين المعزولين من مناصبهم وأن أفضل تقدير للتسوية هو مبلغ ٢ مليون دولار (مقابل المطالبة بمبلغ ٣ مليون دولار)، تقوم شركة أمازون بإعداد مخصص بمبلغ ٢ مليون دولار.

الدعوى الثالثة: لا يوجد إلتزام قانوني لكن يوجد إلتزام نافع. إلا أن تقدير الإلتزام بدرجة من الموثوقية المعقولة هو أمر غير ممكن. وعليه فهو مؤهل لأن يتم الإفصاح عنه كإلتزام محتمل لأنه لا يمكن الإعتراف به كمخصص (حيث أنه لا يستوفي جميع الشروط المحددة للإعتراف بالمخصص).

٥. الأصول المحتملة

الأصول المحتملة هي تلك الأصول التي تنشأ من حدث سابق ويتم تأكيد وجودها فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد أو أكثر غير مؤكد لا يخضع لسيطرة المنشأة بشكل كامل.

٧. تفسير معيار المحاسبة الدولي ٣٧ (لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية)

١/٧ التفسير ١

يحمل التفسير ١ العنوان التالي *"التغيرات في الإلتزامات الحالية للإزالة والاستعادة والإلتزامات المماثلة"*. ويشتمل معيار المحاسبة الدولي ٣٧ على متطلبات حول كيفية قياس إلتزامات الإزالة والاستعادة والإلتزامات المماثلة. ويقدم التفسير ١ إرشادات حول كيفية محاسبة أثر التغيرات في قياس الإلتزامات الحالية للإزالة والاستعادة والإلتزامات المماثلة. كما يتناول هذا التفسير كيفية محاسبة أثر التغير في معدل الخصم الحالي على أساس السوق (كما تم تعريفه حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٧). ووفقا "للإجماع"، ينبغي الإعتراف بالتعويم الدوري للخصم في حساب الربح أو الخسارة كتكلفة تمويلية عند تكبدها. (ولا يُسمح بالمعالجة البديلة المسموحة لرسملة تكاليف الإقتراض بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٨).

٢/٧ التفسير ٥

١/٢/٧ ينطبق هذا التفسير على محاسبة الحصص الناجمة من صناديق الإزالة في البيانات المالية لأحد المساهمين. ووفقاً "للإجماع"، يعترف المساهم بإلتزامه بدفع تكاليف الإزالة كإلتزام والإعتراف بحصته في الصندوق بصورة منفصلة ما لم يكن المساهم غير مسئول عن دفع تكاليف الإزالة حتى لو أخفق الصندوق في دفعها.

٢/٢/٧ وعلاوة على ذلك، إذا لم يمتلك المساهم سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير هام على الصندوق، يتعين عليه الإعتراف بالحق في استلام الإستعاضة من الصندوق كاستعاضة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧. ويجب قياس هذه الاستعاضة بأي مما يلي، أيهما أدنى:

(أ) مبلغ إلتزام الإزالة المعترف به؛ و

(ب) حصة المساهم في القيمة العادلة لصافي تكاليف الصندوق التي يمكن نسبها إلى المساهمين.

٣/٢/٧ في حال كان على المساهم إلتزام بتقديم مساهمات إضافية (مثلا في حال إفلاس مساهم آخر)، فان هذا الإلتزام يعتبر إلتزاماً محتملاً يندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٧، الذي ينبغي الإفصاح عنه وفق متطلبات الإفصاح الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

٣/٧ التفسير ٦

١/٣/٧ أدت تعليمات الإتحاد الأوروبي حول المعدات الكهربائية والالكترونية التالفة إلى إثارة أسئلة حول الوقت الذي ينبغي فيه الإعتراف بإلتزام إزالة المعدات الكهربائية والإلكترونية التالفة. ويوفر هذا التفسير إرشادات حول الإعتراف بإلتزامات إدارة المخلفات بموجب هذه التعليمات.

٢/٣/٧ طُلب من لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحديد ما الذي يشكل "حدثا ملزما" وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ في سياق إزالة المعدات الكهربائية والإلكترونية التالفة. ما إذا كان "تصنيع أو بيع معدات منزلية تاريخية" أو ب) "المشاركة في السوق خلال فترة القياس"، أو ج)" تكبد التكاليف في أداء نشاطات إدارة المخلفات"، ووفقاً "للإجماع" يعُتبر البند (ب) السابقة محفزاً "للحدث الملزم" بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧ في الوقت الذي يتعين به الإعتراف بإلتزام معين.

٨. الإفصاحات

١/٨ حيث يكون التدفق الوارد للمنافع الإقتصادية محتملا، ينبغي أن تفصح المنشأة عن بيان موجز حول طبيعة الأصول المحتملة في تاريخ الميزانية العمومية، وحيثما يكون عمليا، ينبغي أن تفصح عن تقييم لتقديراتها المالية.

٢/٨ وحيث لا يتم الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة أعلاه لأنه من غير الممكن القيام بذلك، ينبغي الإفصاح عن هذه الحقيقة.

٣/٨ في الظروف النادرة جدا، حيث يعتبر الإفصاح عن بعض أو جميع المعلومات المذكورة أعلاه أمراً يلحق ضررا جسيما بوضع المنشأة في نزاع مع أطراف أخرى حول موضوع الأصل المحتمل، لا يتعين على المنشأة الإفصاح عن المعلومات بل ينبغي عليها الإفصاح عن الطبيعة العامة للنزاع، إضافة إلى حقيقة عدم الإفصاح عن المعلومات والسبب وراء ذلك.

حالة دراسية ٦

الحقائق

خسرت شركة شحن مقرها في سنغافورة شحنة كاملة تبلغ قيمة حمولتها ٥ مليون دولار في رحلة إلى استراليا، غير أنها مغطاة ببوليصة تأمين. ووفقا لتقرير المفتش، فإن المبلغ قابل للتحصيل ويخضع لشرط قابلية الإقتطاع (أي ١٠٪ من قيمة المطالبة) في بوليصة التأمين. وقبل نهاية السنة، استلمت شركة الشحن رسالة من شركة التأمين وفيها أن الشيك أودع بالبريد بقيمة ٩٠٪ من المطالبة.

قامت الشركة الدولية لمناولة الشحن التي أوكلت شركة الشحن بتسليم الحمولة عبر البحار بإقامة دعوى للمطالبة بمبلغ ٥ مليون دولار، تطالب فيها بقيمة الحمولة التي فقدت في أعالي البحار، كما تطالب بالتعويضات اللاحقة بمبلغ ٢ مليون دولار الناجمة عن التأخير. ووفقا للمستشار القانوني لشركة الشحن، من المحتمل أن تضطر شركة الشحن لأن تدفع مبلغ الخمسة مليون دولار، ولكن إحتمالية أن تدفع المبلغ الإضافي بقيمة ٢ مليون دولار المطالب به من قبل الشركة الدولية لمناولة الشحن هي إحتمالية بعيدة الحدوث، حيث تم استثناء هذه الخسارة تحديداً من عقد الشركة الدولية لمناولة الشحن.

المطلوب

ما هو المخصص أو الإفصاح الذي يتعين على شركة الشحن إعداده في نهاية السنة؟

الحل

يتعين على شركة الشحن الإعتراف بأصل محتمل بقيمة ٤،٥ مليون (وهو المبلغ المؤكد تحصيله فعلياً). كما ينبغي أن تضع مخصصاً لمبلغ ٥ مليون دولار مقابل مطالبة الشركة الدولية لمناولة الشحن. ونظراً لأن إحتمالية المطالبة بقيمة ٢ مليون دولار هي إحتمالية بعيدة الحدوث، لا يُطلب إعداد مخصص أو إجراء إفصاح لذلك.

أسئلة اختيار متعدد

١. متى يكون من المكن الإعتراف "بالمخصص" وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧؟

(أ) عندما يكون هناك إلتزاماً قانونياً ينشأ عن حدث (ملزم) سابق، ويكون حدوث التدفق الصادر للموارد مرجحا (لكنه أقل من أن يكون محتملا)، ويمكن تقدير مبلغ الإلتزام بشكل موثوق.

(ب) عندما يكون هناك إلتزاماً نافعاً نتيجة حدث (ملزم) سابق، ويكون التدفق الصادر من الموارد محتملا، ويمكن تقدير مبلغ الإلتزام بشكل موثوق.

(ج) عندما يكون هناك إلتزاماً محتملاً ينشأ عن حدث سابق، ويكون التدفق الصادر من الموارد محتملا، ويمكن تجنيب مبلغ تقريبي مقابل الإلتزام.

(د) عندما تقرر الإدارة أنه من الضروري إنشاء مخصص لمواجهة الظروف غير المتوقعة، آخذة بعين الإعتبار بأن أرباح هذه السنة كانت كافية ولكن من المحتمل مواجهة خسائر في السنة المقبلة.

الإجابة (ب)

٢. تم تسليم شركة أمازون إشعاراً قانونياً في ١٥ ديسمبر ٢٠X١ من قبل الوكالة المحلية لحماية البيئة بوضع كشافات للتدخين في مصانعها بتاريخ ٣٠ يونيو ٢٠X٢ أو قبل ذلك (قبل ٣٠ يونيو من السنة التالية). وتقدر تكلفة وضع كشافات للتدخين في مصانعها بمبلغ ٢٥٠,٠٠٠ دولار. كيف ينبغي على شركة أمازون معاملة ذلك في بياناتها المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١؟

(أ) الإعتراف بمخصص بمبلغ ٢٥٠,٠٠٠ دولار في بياناتها المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١.

(ب) الإعتراف بمخصص بمبلغ ١٢٥,٠٠٠ دولار في البيانات المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، لأنه سيتم الإعتراف بنسبة الخمسين بالمائة الأخرى من المبلغ المقدر في السنة المقبلة في البيانات المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٢.

(ج) لأن شركة أمازون تستطيع تجنب النفقات المستقبلية من خلال تغيير أسلوب العمليات وبالتالي لا يوجد إلتزام حالي للنفقات المستقبلية، فإنه لا يستلزم وجود مخصص في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، لكن حيث أنه يوجد إلتزام محتمل، فإن هذا يضمن الإفصاح في هوامش البيانات المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١.

(د) تجاهل هذا لأغراض البيانات المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وعدم الإفصاح عن المبلغ المقدر بقيمة ٢٥٠,٠٠٠ دولار أو تقديمه.

الإجابة (ج)

٣. لاحق أحد المنافسين قضائيا منشأة ما لإستخدامها غير المصرح به لتقنيته المشمولة ببراءة. ويكون المبلغ الذي قد يُطلب من المنشأة دفعه إلى المنافس في حال كسب الدعوى قابلا للتحديد بموثوقية، ووفقا للمستشار القانوني فإنه أقل ما يكون من المحتمل (لكن أكثر من أن يكون إحتمالاً بعيد الحدوث) أن يُطلب تدفق صادر من الموارد لتلبية الإلتزام. وينبغي على المنشأة التي تم ملاحقتها قضائيا القيام بما يلي في نهاية السنة:

(أ) الإعتراف بمخصص لهذا الإلتزام المحتمل.

(ب) الإفصاح عن الإلتزام المحتمل في هوامش البيانات المالية.

(ج) عدم إنشاء مخصص أو إجراء إفصاح، والإنتظار إلى حين إصدار حكم نهائي في الدعوى ومن ثم قيد المبلغ المدفوع على التسوية كمصروف، إن وجد.

(د) تجنيب مبلغ على أساس أفضل تقدير للإلتزام المحتمل كإحتياطي طوارئ محسوب تناسبيا.

الإجابة (ب)

٤. دُمّر مصنع معين تملكه شركة "اكس واي زد" بواسطة نشوب حريق. وأودعت الشركة مطالبة تأمينية بقيمة مبنى المصنع وتجهيزاته ومبلغ يعادل صافي أرباح المصنع لسنة واحدة. خلال السنة كان هناك عدد من الإجتماعات مع ممثلي شركة التأمين. وأخيرا، وقبل نهاية السنة قُرر أن تستلم شركة "اكس واي زد" تعويض بنسبة ٩٠٪ من قيمة مطالبتها. استلمت الشركة رسالة تفيد بأن شيك التسوية لذلك المبلغ تم إرساله بالبريد إلا أنه لم يستلم قبل نهاية السنة. فكيف يمكن لشركة "اكس واي زد" أن تعامل ذلك في بياناتها المالية؟

(أ) الإفصاح عن الأصل المحتمل في الهوامش.

(ب) الإنتظار إلى السنة المقبلة عند استلام شيك التسوية فعليا وعدم الإعتراف أو الإفصاح عن هذه الذمم المدينة على الإطلاق بما أنها ستكون أصول محتملة في نهاية السنة.

(ج) بما أن تسوية المطالبة نُقلت برسالة من شركة التأمين أفادت أيضا بأن شيك التسوية قد أُرسل بالبريد بنسبة ٩٠٪ من قيمة المطالبة، تسجيل ٩٠٪ من المطالبة كذمم مدينة حيث من المؤكد فعليا بأنه سيتم استلام الأصل المحتمل.

(د) بما أن تسوية المطالبة نُقلت برسالة من شركة التأمين أفادت أيضاً بأن شيك التسوية قد أُرسل بالبريد بنسبة ٩٠٪ من قيمة المطالبة، تسجيل ١٠٠٪ كذمم مدينة في نهاية السنة حيث من المؤكد فعليا بأنه سيتم استلام الأصل المحتمل، وتعديل نسبة العشرة بالمائة في السنة التالية عند استلام شيك التسوية فعلياً.

الإجابة (ج)

٥. قرر مجلس إدارة شركة "أيه بي سي" في ١٥ ديسمبر ٢٠XX إنهاء العمليات الدولية في الشرق الأقصى ونقلها إلى استراليا. واستند القرار إلى خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة بمقتضى معيار المحاسبة الدولي ٣٧. وتم تبليغ هذا القرار إلى جميع الموظفين وأفراد الإدارة في المكتب الرئيسي للشركة في أوروبا. وبلغت تكلفة إعادة هيكلة العمليات في الشرق الأقصى وفقا لهذه الخطة المفصلة ٢ مليون دولار. كيف ينبغي على شركة "أيه بي سي" أن تعامل إعادة الهيكلة في بياناتها المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠XX؟

(أ) نظراً لأن شركة "أيه بي سي" لم تعلن عن إعادة الهيكلة إلى أولئك المتأثرين بالقرار ولم توجد بالتالي توقعات تفيد بأن الشركة ستنفذ إعـادة الهيكلة (وحيث أنه لم ينشأ

أي إلتزام نافع)، ينبغي الإفصاح فقط عن قرار إعادة الهيكلة بقيمة ٢ مليون دولار في هوامش البيانات المالية.

(ب) الإعتراف بمخصص معين لإعادة الهيكلة بما أن مجلس الإدارة وافق عليها وتم الإعلان عنها في المكتب الرئيسي لشركة "أيه بي سي" في أوروبا.

(ج) ذكر قرار إعادة الهيكلة والتكاليف المرتبطة بها في بيان رئيس مجلس الإدارة في التقرير السنوي بما أنه قرار صادر عن مجلس الإدارة.

(د) حيث أن عملية إعادة الهيكلة لم تبدأ قبل نهاية السنة، ومن مبدأ الحيطة والحذر ينبغي الإنتظار إلى السنة المقبلة وعدم قيد أي بند في البيانات المالية لهذه السنة

الإجابة (أ)

٣١ الأصول الغير الملموسة (معيار المحاسبة الدولي ٣٨)

١. المقدمة والخلفية

١/١ يهدف هذا المعيار إلى وصف معايير الإعتراف والقياس للأصول غير الملموسة التي لا تغطيها معايير أخرى. ويُمكّن هذا المعيار مستخدمي البيانات المالية من فهم مدى إستثمار المنشأة في هذه الأصول والحركات التي تطرأ عليها.

٢/١ تتعلق المسائل الرئيسية المعنية بطبيعة الأصول غير الملموسة والإعتراف بها، وتحديد تكاليفها، وتقييم خسائر الإطفاء وإنخفاض القيمة التي يتوجب الإعتراف بها.

٢. نطاق التطبيق

١/٢ يجب تطبيق هذا المعيار في محاسبة جميع الأصول غير الملموسة باستثناء

- تلك الأصول غير الملموسة التي تندرج ضمن نطاق معيار آخر
- الأصول المالية كما هو وارد تعريفها في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*
- حقوق المعادن ونفقات استكشاف أو تطوير واستخراج المعادن والبترول والغاز الطبيعي وموارد مشابهة غير متجددة

٢/٢ لا ينطبق هذا المعيار على تلك الأصول غير الملموسة التي تغطيها معايير أخرى مثل:

- الأصول غير الملموسة المحتفظ بها برسم البيع في سياق الأعمال العادية (معيار المحاسبة الدولي ٢)
- الأصول الضريبية المؤجلة (معيار المحاسبة الدولي ١٢)
- عقود الإيجار ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٧
- الأصول الناشئة عن خطط منافع الموظفين (معيار المحاسبة الدولي ١٩)
- الأصول المالية المشمولة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أو ٢٧ أو ٢٨ أو ٣١
- الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣)
- تكاليف الإستملاك المؤجلة والأصول غير الملموسة الناشئة عن عقود التأمين (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤)
  (إلا أن متطلبات الإفصاح لهذه الأصول غير الملموسة قابلة للتطبيق)
- الأصول غير الملموسة وغير المتداولة التي تصنف على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥

٣/٢ في بعض الحالات، يمكن أن يرتبط الأصل غير الملموس ببند ملموس أو يمكن أن يُشمل فيه. ومن الأمثلة الواضحة على ذلك برامج الحاسوب والأفلام واتفاقيات الترخيص. وفي مثل هذه الحالات، يكون الاجتهاد مطلوبا لتحديد أكثر العناصر أهمية. وفي حال الآلة التي تتضمن برامج ولا يمكن تشغيلها بدون تلك البرامج، يُعامل البند بكامله على أنه ممتلكات ومصانع ومعدات بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦. غير أن البرامج المضافة إلى الحاسوب، مثل بعض برامج كتابة التقارير أو برامج مكافحة الفيروسات، تكون غير مطلوبة لتشغيل الأصل الملموس، لذلك فإنه يتم محاسبتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨.

٤/٢ ينطبق هذا المعيار على نفقات معينة مثل الإعلانات والتدريب وتكاليف البدء والبحث والتطوير وبراءات الإختراع والترخيص وأفلام الصور المتحركة وبرامج الحاسوب والمعرفة الفنية والإمتيازات وأتاوات العملاء وحصة السوق ومعرفة السوق وقوائم العملاء وما شابه ذلك.

٣. تعريف المصطلحات الرئيسية (وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨)

الأصل غير الملموس: أصل غير نقدي قابل للتحديد ليس له جوهر مادي.

الأصل: عبارة عن مورد تسيطر عليه منشأة ما نتيجة أحداث سابقة ويتوقع أن تتدفق منه منافع إقتصادية مستقبلية للمنشأة.

الأبحاث: هو استقصاء أصلي ومخطط له بهدف الحصول على معرفة وفهم علمي أو فني جديدين.

التطوير: تطبيق نتائج بحث أو معرفة أخرى على خطة أو تصميم لإنتاج مواد، أو أدوات، أو منتجات، أو عمليات، أو نظم، أو خدمات جديدة أو محسنة بشكل جوهري قبل بدء الإنتاج أو الإستخدام التجاري.

التكلفة: المبلغ المدفوع أو القيمة العادلة لعوض نقدي آخر مقدم لشراء أو إنشاء أصل معين.

العمر الإنتاجي: الفترة التي يُتوقع خلالها إستخدام الأصل، أو عدد وحدات الإنتاج المتوقع الحصول عليها من إستعمال الأصل.

القيمة المتبقية للأصل: المبلغ المقدر، مطروحاً منه تكاليف التصرف المقدرة، الذي يمكن تحقيقه حالياً من التصرف بالأصل، إذا كان الأصل في العمر والحالة المتوقعين في نهاية عمره الإنتاجي.

المبلغ القابل للإستهلاك: تكلفة الأصل مطروحاً منها قيمته المتبقية.

الإستهلاك: التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للإستهلاك للأصل خلال عمره الإنتاجي.

القيمة العادلة: المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري.

٤. تفصيل وتفسير التعريفات

١/٤ قابلية التحديد

من أجل تلبية تعريف الأصل غير الملموس، يجب أن تكون النفقات على بند ما قابلة للتحديد بشكل منفصل لتمييزها عن الشهرة. ويلبي الأصل معيار قابلية التحديد عندما:

- يكون بالإمكان فصله عن المنشأة وبيعه أو نقله أو ترخيصه أو تأجيره إما بشكل فردي أو بالإشتراك مع عقد أو أصل أو إلتزام ذي علاقة؛ *أو*
- ينشأ عن حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى، بغض النظر عما إذا كانت تلك الحقوق قابلة للنقل أو الفصل عن المنشأة أو الحقوق أو الإلتزامات الأخرى.

٢/٤ السيطرة

١/٢/٤ تسيطر منشأة ما على الأصل إذا كان لديها صلاحية الحصول على المنافع الإقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد الأساسي أو الحد من وصول الآخرين لتلك المنافع. تتدفق هذه السيطرة عادة من الحقوق القابلة للتطبيق قانونيا. إلا أن قابلية التطبيق القانونية ليست ضرورية إذا كان من الممكن إنفاذ السيطرة بطريقة أخرى. على سبيل المثال، إن أحد أساليب السيطرة هو الحفاظ على سرية أمر معين من خلال سرية الموظفين.

٢/٢/٤ يجب أن يُنظر للسيطرة بعناية. فقد تكون المنشأة قادرة على تحديد المهارات لدى قواها العاملة وقياس تكاليف توفير تلك المهارات لموظفيها (عن طريق التدريب). إلا أن المنشأة لا تسيطر عادة على المنافع الإقتصادية المتوقعة الناشئة عن الموظفين ذوي الكفاءة، حيث باستطاعتهم ترك العمل. حتى وإذا كان يتم حماية المهارات بطريقة ما، بحيث لا يُسمح للموظفين الذين يتركون عملهم بالإستفادة من هذه المهارات في مكان آخر، فإن المنشأة تكون قد فقدت المنافع المستقبلية للأصول الكامنة في الموظفين الذين يتركون العمل.

٣/٢/٤ وعلى نحو مشابه، فإن شراء قوائم العملاء أو النفقات على الإعلانات، بينما تكون قابلة للتحديد، لا توفر السيطرة للمنشأة على المنافع المستقبلية المتوقعة. حيث لا يمكن إجبار العملاء على الشراء من المنشأة ويمكنهم الذهاب إلى مكان آخر.

٣/٤ المنافع الإقتصادية المستقبلية

يمكن أن تشمل المنافع الإقتصادية المستقبلية الإيرادات الناتجة عن بيع المنتجات أو الخدمات أو العمليات، كما أنها تشمل أيضاً مدخرات التكلفة أو المنافع الأخرى من إستخدام الأصل. ويمكن أن يؤدي إستخدام الملكية الفكرية إلى تخفيض التكاليف التشغيلية بدلاً من تحقيق إيرادات.

٥. الإعتراف والقياس

١/٥ يمكن الإعتراف ببند ما كأصل غير ملموس عندما يلبي تعريف الأصل غير الملموس (انظر أعلاه) ويلبي معايير الإعتراف التالية:

- أن يكون من المحتمل بأن تتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة، التي يمكن نسبها إلى الأصل، إلى المنشأة؛ *و*
- أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية.

٢/٥ تُقاس الأصول غير الملموسة مبدئيا بسعر التكلفة. وتشمل تكلفة الأصول غير الملموسة المشتراة بشكل منفصل ما يلي:
- سعر الشراء، بما في ذلك أي رسوم استيراد وضرائب الشراء غير المستردة، مطروحا منه الخصومات والحسومات؛ و
- التكاليف المنسوبة مباشرة لتحضير الأصل للإستخدام.

٣/٥ يمكن أن تشمل التكاليف المنسوبة مباشرة منافع الوظفين والرسوم المهنية وتكاليف الإختبار.

٤/٥ فيما يلي التكاليف التي لا يمكن شملها:
- تكاليف تقديم منتجات أو خدمات جديدة، مثل الإعلانات
- تكاليف تنفيذ أعمال جديدة
- التكاليف الإدارية
- التكاليف المتكبدة بينما يكون الأصل الجاهز للإستخدام بانتظار وضعه في الخدمة
- تكاليف إعادة وضع الأصل في الخدمة
- الخسائر التشغيلية الأولية المتكبدة من التشغيل

حالة عملية

يلاحظ عادة في عالم الشركات بأن المنشآت تنفق مبالغ ضخمة من الأموال على الحملات الإعلانية من أجل طرح منتجات جديدة. وتقوم بعض المنشآت متعددة الجنسيات بتوظيف مشاهير الفنانين أو نجوم السينما لتمثيل دور سفراء العلامة التجارية للمنتجات الجديدة. وحيث أن المبالغ المصروفة على هذه الحملات الإعلانية ضخمة للغاية، تعتقد هذه المنشآت بأن المنافع من هذا الترويج سوف تدوم لأكثر من سنة واحدة، ولهذا فإنهم يميلون إلى تأجيل تكاليف طرح المنتجات الجديدة خلال سنتين أو ثلاث سنوات. وعندما ينبغي تدقيق البيانات المالية لهذه المنشآت، تعتبر هذه المسألة عادة مسألة مثيرة للنزاع. ويجد المدققون بشكل عام أنه من الصعب للغاية إقناع إدارة المنشأة بأن المعيار لا يسمح بشكل قاطع تأجيل هذه التكاليف.

٥/٥ إذا تم تأجيل الدفع لأصل غير ملموس لما بعد شروط الإئتمان العادية، تكون التكلفة هي عبارة عن سعر النقد ويُعامل الرصيد كتكلفة تمويلية خلال فترة التمويل.

٦/٥ إذا تم شراء الأصول غير الملموسة كجزء من إندماج الأعمال، كما هو محدد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، تكون تكلفتها هي عبارة عن قيمتها العادلة في تاريخ الشراء. وتنعكس إحتمالية المنافع الإقتصادية المستقبلية في القيمة العادلة، ولذلك تُفترض إحتمالية المنافع الإقتصادية المستقبلية المطلوبة للإعتراف. وفي إندماج الأعمال، يجب الإعتراف بهذه الأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة.

٧/٥ يمكن أن يكون تقدير القيمة العادلة لأصل غير ملموس في إندماج الأعمال أمرا صعبا، ومن الأساليب الواضحة إستخدام معاملات السوق القابلة للمقارنة أو الأسعار المعلنة. وقد يكون هناك في بعض الأحيان مجموعة من القيم يمكن تعيين الإحتمالات لها. ويدخل مثل هذا الشك في قياس الأصل بدلاً من إظهار عدم القدرة على قياس القيمة. وإذا كان للأصل غير الملموس عمر محدد، فإنه يفترض أن يكون له قيمة عادلة قابلة للقياس بموثوقية.

٨/٥ ربما لا يكون من الممكن في بعض الظروف يتم قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس بشكل موثوق في إندماج الأعمال لأنه غير قابل للفصل، أو لأنه لا يوجد تاريخ أو دليل على معاملات تبادل للأصل، ولأن أي تقديرات للقيمة العادلة تستند إلى متغيرات غير قابلة للقياس.

٩/٥ إذا تم شراء أصل غير ملموس مقابل أصل آخر، يُقاس الأصل المُشترى بقيمته العادلة، ما لم يكن التبادل يفتقر إلى جوهر تجاري أو أن القيمة العادلة لا يمكن قياسها بشكل موثوق، وفي هذه الحالة يجب أن يتم قياس الأصل المُشترى بالمبلغ المسجل للأصل الذي تم التخلي عنه، حيث يكون المبلغ المسجل يساوي التكلفة مطروحا منها الإستهلاك المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة. وبالنسبة لخسائر إنخفاض القيمة، فإنه يجب الرجوع إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٦. وفي هذا السياق، ينبغي أن يُشمل أي تعويض مستلم عن إنخفاض القيمة أو خسارة الأصل في بيان الدخل.

حالة دراسية ١

الحقائق

تشتري شركة بريليانت إنك حقوق التأليف في التسجيلات الأصلية لأحد مشاهير المغنيين. وتسمح الإتفاقية المبرمة مع المغني للشركة أن تسجل وتعيد تسجيل أغانيه لمدة خمس سنوات. وخلال فترة الستة أشهر الأولى من الإتفاقية، يكون المغني مريضاً جداً ولا يستطيع أن يسجل بسبب ذلك. ويجب أن يُدفع مقابل الوقت الذي تم فيه حجز الأستوديو من قبل الشركة حتى خلال الفترة التي لم يستطع المغني فيها أن يغني. فيما يلي التكاليف التي تكبدتها الشركة:

(أ) التكلفة القانونية لشراء حقوق التأليف	١٠ مليون دولار
(ب) الخسائر التشغيلية (وقت الأستوديو الضائع) خلال فترة البدء	٢ مليون دولار
(ج) الحملة الإعلانية الضخمة لإطلاق الفنان	١ مليون دولار

المطلوب

أي من البنود أعلاه هي تكاليف يمكن رسملتها كأصل غير ملموس؟

الحل

(أ) يمكن رسملة التكلفة القانونية لشراء حقوق التأليف.
(ب) لا يسمح برسملة "التكاليف التشغيلية" خلال فترة البدء.
(ج) لا يسمح برسملة الحملة الإعلانية الضخمة لإطلاق الفنان.

٦. الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

فيما يخص الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً، تنشأ بعض المشاكل في تحديد ما إذا كان هناك أصل قابل للتحديد سيؤدي إلى توليد منافع إقتصادية مستقبلية وفي تحديد تكاليفه بشكل موثوق.

١/٦ الشهرة

يمنع هذا المعيار الإعتراف بالشهرة المولدة داخلياً على أنها أصل. ويكمن السبب وراء ذلك في أن أية نفقات يتم تكبدها لا ينتج عنها أصلا هو عبارة عن مورد قابل للتحديد- غير قابل للفصل، كما أنها لا تنشأ من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى- أو تسيطر عليها المنشأة. بالإضافة لذلك، من غير المحتمل أن تكون أي تكاليف متكبدة قابلة للتحديد على أنها مولدة للشهرة. إن الحالة التي يمكن فيها رسملة الفرق بين تقييم مؤسسة أعمال والمبلغ المسجل لأصولها والتزاماتها المختلفة تسقط إلى الحد الذي لا يمكن فيه تصنيف ذلك الفرق على أنه تكلفة ولا يمكن بالتالي الإعتراف به كأصل.

٢/٦ أصول أخرى غير ملموسة مولدة داخلياً

١/٢/٦ يبين هذا المعيار قواعد الإعتراف بالأصول الأخرى غير الملموسة المولدة داخلياً، ويُعرّف بشكل عام تلك النفقات كأبحاث وتطوير. ويمنع الإعتراف بالماركات المولدة داخلياً والبيانات الإدارية وعناوين النشر وقوائم العملاء وبنود مشابهة، لأنه لا يمكن تمييز النفقات المتعلقة بذلك، مثل النفقات على الشهرة المولدة داخلياً، عن تكاليف تطوير الأعمال ككل، وهي بالتالي غير قابلة للتحديد بشكل منفصل.

٢/٢/٦ من أجل تحديد ما إذا كان الأصل غير الملموس المولد داخلياً مؤهلاً للإعتراف به، تنقسم هذه العملية إلى مرحلة أبحاث ومرحلة تطوير، وإذا لم يكن بالإمكان التمييز بينهما، يتم تصنيف كامل النفقات على أنها أبحاث.

٣/٢/٦ ينبغي شطب النفقات على الأبحاث (أو مرحلة الأبحاث لمشروع داخلي) كمصروف عندما يتم تكبدها، حيث أنه من غير الممكن إثبات وجود أصل سيولد منافع إقتصادية مستقبلية. وتشمل الأمثلة على ذلك ما يلي:

- النشاطات التي تهدف للحصول على معرفة جديدة
- البحث عن تطبيقات نتائج الأبحاث أو المعرفة وتقييمها واختيارها
- البحث عن بدائل للمواد أو الأدوات أو المنتجات أو الأنظمة أو العمليات
- صياغة وتصميم وتقييم واختيار بدائل محتملة للمواد أو الأدوات أو المنتجات أو الأنظمة أو العمليات الجديدة أو المحسنة

٤/٢/٦ يمكن الإعتراف بنفقات التطوير كأصول غير ملموسة عندما، وفقط عندما، يمكن إثبات جميع ما يلي:

- الجدوى الفنية لاستكمال الأصل بحيث يصبح متوفرا للإستخدام أو البيع

- النية لاستكمال الأصل وإستخدامه أو بيعه
- القدرة على إستخدام أو بيع الأصل
- كيف يمكن للأصل أن يولد منافع إقتصادية مستقبلية محتملة، بما في ذلك إيجاد سوق لناتج الأصل، أو للأصل نفسه، أو لفائدة الأصل
- توفر موارد فنية ومالية كافية وغيرها من الموارد لإكمال التطوير وإستخدام أو بيع الأصل
- القدرة على قياس النفقات التي يمكن نسبها للأصل خلال تطويره بشكل موثوق

٥/٢/٦ تتضمن الأمثلة على النشاطات التي قد لا يتم الإعتراف بها كأصول غير ملموسة ما يلي

- تصميم وبناء وفحص النماذج أو الموديلات قبل إستعمالها
- تصميم الأدوات والمعدات التي تشتمل على تقنية جديدة
- تصميم وبناء وتشغيل مصنع تجريبي لا يكون قادراً على الإنتاج التجاري
- تصميم وبناء وفحص بديل منتقى لمواد أو أدوات أو منتجات أو أنظمة أو عمليات جديدة أو محسنة

حالة عملية

من أجل تنفيذ ما ذكر أعلاه على أرض الواقع، يُطلب عموماً شكلاً ما من خطة عمل لإثبات الجدوى الإقتصادية للمشروع وتوفر الموارد والتدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع الحصول عليها منه بشكل معقول.

حالة عملية

يبدأ مشروع ما في الغالب بمرحلة البحث وينتقل بعد فترة إلى مرحلة التطوير. ويكون من الضروري تحديد الوقت الذي ينتقل فيه المشروع إلى مرحلة التطوير، حيث يجب الإعتراف بالنفقات حتى ذلك التاريخ كمصاريف في بيان الدخل، ويمكن رسملة النفقات المتكبدة بعد ذلك التاريخ كأصول غير ملموسة. ومن غير المسموح به إستخدام الفهم التحليلي والمطالبة الناتجة برسملة النفقات بكاملها، حيث يجب قيد نفقات البحث كمصاريف عند تكبدها، ويسمح المعيار بإعادة التكاليف التي شطبت سابقاً. كما لا يُسمح بتراكم التكاليف في حساب معين ومن ثم دراسة طبيعة المشروع بأكمله فقط عندما يتم إعداد البيانات المالية في نهاية السنة.

حالة دراسية ٢

الحقائق

شركة "اكستريم إنك" هو مشروع تم إنشائه حديثاً. وقد تم تأسيسها من قبل مقاول مهتم عموما بأعمال توفير خدمات الدعم الهندسية والتشغيلية لصانعي الطائرات. وقد استلمت الشركة من خلال اتصالات مالكها طلباً مؤكداً من أحد الجهات المشهورة في صناعة الطائرات من أجل تطوير تصاميم جديدة لأنابيب تكييف الهواء في الطائرات. ومن أجل هذا المشروع، احتاجت الشركة إلى أموال مجموعها مليون دولار. وقد استطاعت إقناع أصحاب رؤوس الأموال المخاطرة وتمكنت من الحصول على مليون دولار من اثنين من الرأسماليين في سيليكون فالي.

فيما يلي النفقات التي تكبدتها شركة "اكستريم إنك" في إنجازها لمشروع الأبحاث والتطوير، مرتبة وفق التسلسل الزمني:

- ١٥ يناير ٢٠X٥: تم دفع ١٧٥,٠٠٠ دولار كرواتب للفنيين (المهندسين والمستشارين)
- ٣١ مارس ٢٠X٥: تم تكبد ٢٥٠,٠٠٠ دولار كتكاليف لتطوير الأنابيب وإعداد نموذج الإختبار
- ١٥ يونيو ٢٠X٥: تم دفع ٣٠٠,٠٠٠ دولار لتنقيح عملية تطوير الأنابيب لضمان طرح المنتج في السوق
- ١٥ أغسطس ٢٠X٥: تطوير النموذج الأول وإختباره مع أجهزة تكييف الهواء لضمان صلاحيته بتكلفة ٨٠,٠٠٠ دولار
- ٣٠ أكتوبر ٢٠X٥: تم دعوة مجموعة من المهندسين لحضور مؤتمر من أجل تقديم هذا المنتج الجديد. حيث بلغت تكاليف المؤتمر ٥٠,٠٠٠ دولار

- ١٥ ديسمبر ٢٠X٥: تم استكمال مرحلة التطوير وتم إعداد ميزانية التدفق النقدي. وقدرت الأرباح الصافية لعام ٢٠X٥ بمبلغ ٩٠٠,٠٠٠ دولار

المطلوب

ما هي المعالجة المحاسبية الصحيحة للتكاليف المختلفة التي يتم تكبدها خلال عام ٢٠X٥؟

الحل

تعتمد معالجة التكاليف المختلفة المتكبدة خلال عام ٢٠X٥ على ما إذا كان يمكن رسملة هذه التكاليف أو قيدها كمصروف وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨. ورغم أن معيار المحاسبة الدولي ٣٨ واضح من حيث أنه يتوجب قيد المصاريف المتكبدة خلال مرحلة الأبحاث على أنها مصاريف، من المهم الإشارة إلى أنه ليست جميع تكاليف التطوير يمكن رسملتها. ومن أجل إمكانية رسملة التكاليف، ينبغي تلبية معايير صارمة يحددها معيار المحاسبة الدولي ٣٨. وبناءً على تلك المعايير، يمكن استخلاص النتائج التالية:

(١) يمكن المناقشة بأن معيار الجدوى الفنية قد تم وضعه في نهاية أغسطس ٢٠X٥، عندما تم إنتاج أول نموذج.

(٢) تم تلبية معيار نية البيع أو الإستخدام في نهاية أغسطس ٢٠X٥، عندما تم إختبار العينة مع تكييف الهواء للتأكد من عملها. لكنه لم يكن إلا في شهر أكتوبر ٢٠X٥ أن أصبح المنتج رائجا في السوق. ويعود السبب في ذلك إلى حقيقة أن لدى المنشأة شكوك حول مدى ملاءمة النماذج الجديدة لأجهزة تكييف الهواء، وأن العينة كانت بحاجة إلى مزيد من الإختبارات لو أنها لم تعمل.

(٣) في شهر أكتوبر ٢٠X٥، تم بوضوح إيجاد الأسواق.

(٤) تم أيضا تلبية معيار الجدوى المالية والتمويل لأن شركة "اكستريم إنك" قد حصلت على قرض من أصحاب رؤوس الأموال المخاطرة وكان لديها المواد الأولية الضرورية.

(٥) استطاعت شركة "اكستريم إنك" أن تقيس تكاليفها بموثوقية، رغم أن هذه النقطة لم تُذكر بشكل شامل في السؤال. وبإمكان الشركة أن توزع بسهولة وموثوقية تكاليف القوى العاملة والمواد والتكاليف غير المباشرة.

لذلك ينبغي قيد التكاليف التي تم تكبدها قبل أكتوبر ٢٠X٥ كمصاريف. وفيما يلي إجمالي التكاليف التي ينبغي قيدها كمصاريف = ١٧٥,٠٠٠ دولار + ٢٥٠,٠٠٠ دولار + ٣٠٠,٠٠٠ دولار + ٨٠,٠٠٠ دولار = ٨٠٥,٠٠٠ دولار.

إن التكاليف المؤهلة للرسملة هي تلك التي يتم تكبدها بعد أكتوبر ٢٠X٥. إلا أن تكاليف المؤتمر البالغة ٥٠,٠٠٠ دولار يجب قيدها كمصاريف لأنها مستقلة عن عملية التطوير.

وعليه، لا يوجد تكاليف إجمالية ينبغي رسملتها فيما يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ٣٨.

٦. الإعتراف بالمصروفات

يقتضي المعيار بأن يتم شطب جميع النفقات على البند غير الملموس كمصاريف ما لم يلبي معايير الإعتراف أو أنه يتم شرائه كجزء من إندماج الأعمال ولا يمكن تحديده بشكل منفصل، وفي هذه الحالة يتم تصنيفه كجزء من الشهرة وتتم معاملته وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣. وتشمل الأمثلة على ذلك ما يلي:

- النفقات على أنشطة البدء (تكاليف البدء) أو نفقات تأسيس منشأة جديدة أو عمل ما (نفقات ما قبل التشغيل)
- النفقات على التدريب
- النفقات على الأنشطة الإعلانية والترويجية
- النفقات على إعادة تحديد موقع أو إعادة تنظيم جزء أو كامل المنشأة

حالة دراسية ٣

الحقائق

تشمل التكاليف التي تتكبدها عموما منشأة تم إنشائها حديثا ما يلي

(أ) تكاليف ما قبل افتتاح منشأة تجارية
(ب) الوصفات والصيغ السرية والنماذج والتصاميم
(ج) التدريب وأتاوة العملاء وحصة السوق
(د) البرامج المحاسبية المولدة داخليا
(هـ) تصميم خطة تجريبية
(و) الترخيص والأتاوات واتفاقيات تجميد وضع
(ز) حقوق التشغيل والبث
(ح) الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال
(ط) دواء مشمول ببراءة مطور من قبل شركة وموافق عليه للإستعمال الطبي
(ي) ترخيص لتصنيع الستيرويد عن طريق منحة حكومية
(ك) تكلفة الدورات التي تأخذها الإدارة في مجال إدارة هندسة الجودة
(ل) إعلان تلفزيوني يحفز المبيعات في قطاع التكنولوجيا

المطلوب

أي من التكاليف المذكورة أعلاه مؤهلة للرسملة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨، وأي منها ينبغي قيدها كمصاريف عند تكبدها؟

الحل

تشمل التكاليف المؤهلة للرسملة البنود (ب)، (هـ)، (و)، (ز)، (ح). وبالنسبة للبند (ي) بعد الإعتراف الأولي بسعر التكلفة، يمكن الإعتراف بالأصل والمنحة بالقيمة العادلة.

هذه التكاليف مؤهلة للرسملة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨:

- لأنها تلبي معايير "قابلية التحديد" (أي أنها قابلة للفصل أو أنها تنشأ من الحقوق التعاقدية).
- لأنه من المحتمل تدفق منافع إقتصادية مستقبلية إلى المنشأة.
- لأنه يمكن قياس هذه التكاليف بموثوقية.

وتشمل التكاليف التي ينبغي قيدها كمصاريف لأنها لا تلبي المعايير بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨ البنود (أ) و (ج) و (د). أما البند (ط) فهو مثال على الأصل غير الملموس المولد داخلياً والذي يمكن رسملته فقط شريطة أن يلبي معيار التطوير. وتتلخص المسألة الرئيسية بالنسبة للبند (ك) في أن المنشأة لا تمتلك "السيطرة" على القوى العاملة لديها. وبالرغم من المنفعة الواضحة للبند (ل) بالنسبة للأعمال، فإن هذه النفقات على الإعلانات لا تلبي معيار "السيطرة".

٨. تكاليف تطوير الموقع الإلكتروني

١/٨ إن ظهور الإنترنت قد أوجد طرقاً جديدة لإنجاز المهام التي لم تكن معروفة في الماضي. فمعظم المنشآت لها موقعها الإلكتروني حيث يعمل على تقديم المنشأة للعالم والتعريف بمنتجاتها وخدماتها. ويكون للموقع الإلكتروني العديد من خصائص الأصول الملموسة وغير الملموسة. وفي حين تتكبد كل منشأة تقريباً تكاليف في إنشاء موقعها الإلكتروني، كان هناك حاجة جلية لدراسة هذه المسألة من وجهة نظر محاسبية. وقد صدر تفسير معين يتطرق إلى موضوع تكاليف الموقع الإلكتروني: التفسير ٣٢ *"الأصول غير الملموسة- تكاليف الموقع الإلكتروني"*.

٢/٨ يضع التفسير ٣٢ إرشادات حول معالجة تكاليف الموقع الإلكتروني تتماشى ومعايير رسملة التكاليف التي ينص عليها معيار المحاسبة الدولي ٣٨. ووفقاً للتفسير ٣٢، فإن الموقع الإلكتروني الذي طور لغايات الترويج والدعاية لمنتجات المنشأة وخدماتها لا يلبي معايير رسملة التكاليف بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨. لذلك ينبغي قيد التكاليف المتكبدة في إنشاء مثل هذا الموقع على أنها مصاريف.

٩. القياس بعد الإعتراف

١/٩ ينص المعيار بأنه يمكن قياس الأصول غير الملموسة، بعد الإعتراف، بإستخدام نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم. لكن إذا تم إستخدام نموذج إعادة التقييم، تُعامل جميع الأصول في نفس الفئة بشكل متشابه إلا إذا لم يوجد سوق نشط لتلك الأصول.

٢/٩ تشير "فئات الأصول غير الملموسة" إلى مجموعات من البنود المتشابهة، مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية أو حقوق الإمتياز أو الماركات. ويجب أن تُعامل الأصول في كل فئة بطريقة متشابهة من أجل تجنب الخلط بين التكاليف والقيم.

٣/٩ إذا تم اختيار نموذج التكلفة، يتم تسجيل الأصل غير الملموس بعد الإعتراف الأولي بسعر التكلفة مطروحاً منه الإطفاء المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة.

٤/٩ إذا تم اختيار نموذج إعادة التقييم، يتم تسجيل الأصل غير الملموس بقيمته العادلة مطروحا منه الإطفاء المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة اللاحقة. وينبغي تحديد القيم العادلة من سوق نشط وأن يتم إعادة تقييمها بانتظام كاف لضمان أن لا يختلف المبلغ المسجل في تاريخ الميزانية العمومية بشكل كبير عن قيمته العادلة.

حالة عملية

يجب تحديد عمليات إعادة التقييم *فقط* بالرجوع إلى سوق نشط. *ولا* يسمح بإستخدام نماذج التقييم والأساليب الأخرى. وفي هذا الخصوص، فإن السوق النشط هو ذلك السوق الذي تكون فيه البنود المتداولة متجانسة، ويمكن إيجاد المشترين والبائعين في أي وقت، وتكون الأسعار متوفرة للجمهور. لذلك وفي معظم الحالات، لا يكون نموذج إعادة التقييم هو نموذج قابل للإستخدام واقعياً. لذا فإن الماركات والعلامات التجارية وعناوين الأفلام وما شابه ذلك تكون متميزة بشكل فردي، وعليه فهي لا تلبي معيار التجانس.

٥/٩ إذا تم إستخدام نموذج إعادة التقييم، في تاريخ إعادة التقييم، إما أن يتم إلغاء الإطفاء المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة مقابل التكلفة، ومن ثم يتم زيادة المبلغ الصافي إلى المبلغ الذي تم إعادة تقييمه، أو أنه يتم إعادة بيانها بالتناسب مع إعادة بيان المبلغ المسجل الإجمالي بحيث يكون المبلغ الصافي مساوياً للقيمة العادلة.

حالة دراسية ٤

تملك شركة "أكتيف أسيت إنك" رخصة تشغيل تاكسي قابلة للإنتقال دون قيود، قامت بشرائها في ١ يناير ٢٠X١، بتكلفة أولية مقدارها ١٠,٠٠٠ دولار. والعمر الإنتاجي للرخصة هو خمس سنوات (على أساس تاريخ صلاحيتها). وتستعمل المنشأة طريقة القسط الثابت لإطفاء البند غير الملموس.

ويتم تداول مثل هذه التراخيص بشكل شائع بين المشغلين الحاليين أو مع المشغلين الراغبين. وفي تاريخ الميزانية العمومية، في ٣١ ديسمبر ٢٠X٢، نتيجة للزيادة المسموح بها من قبل الحكومة في أجور التاكسي الثابتة، بلغت القيم التجارية لتلك الرخصة ١٢,٠٠٠ دولار. وبلغ الإطفاء المتراكم في ٣١ ديسمبر ٢٠X٢ ما قيمته ٤,٠٠٠ دولار.

المطلوب

ما هي قيود اليومية المطلوبة في ٣١ ديسمبر ٢٠X٢ لتعكس الزيادة/النقصان في القيمة المسجلة (التكلفة أو المبلغ الذي تم إعادة تقييمه مطروحا منه الإستهلاك المتراكم) من إعادة تقييم رخصة التشغيل على أساس القيم التجارية لرخصة مشابهة؟ وماذا تكون القيمة المسجلة الناتجة للأصل غير الملموس بعد إعادة التقييم؟

الحل

فيما يلي قيود اليومية التي يجب أن تُسجل في دفاتر الحسابات:

أصل غير ملموس– الإطفاء المتراكم	٤٠٠٠ دولار	
أصل غير ملموس– التكلفة		٤٠٠٠ دولار

(إلغاء الإستهلاك المتراكم مقابل تكلفة الأصل)

أصل غير ملموس– التكلفة	٦٠٠٠ دولار	
إحتياطي إعادة التقييم		٦٠٠٠ دولار

(زيادة القيمة الدفترية الصافية إلى المبلغ الذي تم إعادة تقييمه)

تكون النتيجة الصافية هو أن للأصل مبلغ مسجل منقح بقيمة ١٢,٠٠٠ دولار (١٠,٠٠٠ دولار – ٤,٠٠٠ دولار + ٦,٠٠٠ دولار).

٦/٩ ينبغي تصنيف زيادة إعادة التقييم كجزء من حقوق الملكية ما لم تعكس خسارة إنخفاض القيمة المعترف بها سابقاً، وفي هذه الحالة يتم قيدها بالدائن على بيان الدخل. وإذا حدث في سنوات لاحقة إنخفاض إعادة تقييم على الأصل ذاته، يمكن اقتطاع هذا الإنخفاض من إحتياطي إعادة التقييم المطبق على ذلك الأصل. وبخلاف ذلك يتم قيد التخفيض مقابل الأرباح.

٧/٩ يُنقل أي إحتياطي إعادة تقييم فيما يخص أصل غير ملموس معين إلى الأرباح المحتفظ بها عندما يتم تحقيقه. ويمكن أن يكون هذا عند التصرف، مع أنه يُسمح بمعاملة الإطفاء الإضافي الناتج عن إعادة التقييم على أنه تحقيق لذلك الفائض، ونقل هذا المبلغ من إحتياطي إعادة التقييم إلى الأرباح المحتفظ بها. ولا يجوز تحت أي ظرف أن يتم قيد إحتياطي إعادة التقييم أو جزء منه بالدائن على بيان الدخل.

١٠. العمر الإنتاجي

١/١٠ يجب تقييم العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس عند الإعتراف على أنه غير محدود أو محدود المدة. وإذا كان التقييم يحدد العمر بكونه محدوداً، فإنه يجب أيضا تحديد طول المدة أو عدد الوحدات التي يجب إنتاجها. ويمكن تحديد العمر الإنتاجي غير المحدود عندما لا يكون هناك حد منظور للفترة التي تستمر فيها المنشأة في استلام المنافع الإقتصادية من الأصل. ويجب دراسة جميع العوامل ذات الصلة في هذا التقييم ويمكن أن تشمل:

- الإستخدام المتوقع من قبل المنشأة وما إذا كان من الممكن إستخدامه من قبل فرق الإدارة الجديدة
- دورة حياة المنتج
- معدل التغيير الفني أو التجاري
- استقرار الصناعة
- الأفعال المحتملة من قبل المنافسين
- القيود القانونية
- ما إذا كان العمر الإنتاجي يعتمد على الأعمار الإنتاجية للأصول الأخرى

٢/١٠ إن كلمة "غير محدود" لا تعني "لا متناهي". بالإضافة إلى ذلك، يجب ألاّ تبنى التقييمات على أساس مستوى النفقات المستقبلية إلى جانب تلك التي تُطلب عادة للمحافظة على الأصل وفق معيار أدائه الأولي.

١١. الإطفاء

١/١١ يجب توزيع المبلغ القابل للإستهلاك للأصول الملموسة ذات العمر الإنتاجي المحدد خلال عمرها الإنتاجي. ويكون المبلغ القابل للإستهلاك هو تكلفة الأصل (أو مبلغ آخر مستبدل بالتكلفة، مثلا في نموذج إعادة التقييم) مطروحا منه قيمته المتبقية. ويبدأ الإطفاء عندما يكون الأصل جاهزا للإستخدام ويتوقف عندما يتم إلغاء الإعتراف به أو يتم إعادة تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.

٢/١١ يفترض أن تكون القيمة المتبقية صفراً ما لم يكن هناك تعهد من قبل طرف ثالث بشراء الأصل في نهاية عمره الإنتاجي، أو أن هنالك سوق نشط للأصل ومن الممكن تحديد القيمة المتبقية بالرجوع إلى ذلك السوق، ومن المحتمل أن يستمر وجود السوق النشط في نهاية العمر الإنتاجي للأصل.

٣/١١ وعليه يُفترض بأن تتصرف المنشأة بالأصل الذي تكون قيمته المتبقية أي مبلغ بإستثناء الصفر قبل نهاية عمره الإقتصادي.

٤/١١ يقتضي المعيار بأن يتم إعادة تقييم القيمة المتبقية في تاريخ كل ميزانية عمومية. ويجب أن تُعامل أي تغييرات على أنها تغييرات في التقديرات المحاسبية. وفي الواقع، من غير المرجح أن يكون لهذا أي أثر في ضوء الإفتراض الأساسي للقيمة المتبقية البالغة صفر.

٥/١١ وعلى نحو مماثل، ينبغي إعادة تقييم العمر الإنتاجي سنوياً. ويجب أيضا أن تُعامل أي تغييرات على أنها تغييرات في التقديرات المحاسبية.

٦/١١ يتعين عدم إطفاء الأصول غير الملموسة ذات العمر الإنتاجي غير المحدد. غير أنه يجب إختبار الأصل فيما يخص إنخفاض القيمة سنوياً ومتى كان هناك إشارة إلى إمكانية إنخفاض قيمته. ويوفر معيار المحاسبة الدولي ٣٦ الإرشادات حول إنخفاض القيمة. وبالإضافة لذلك، يجب إعادة تقييم تحديد العمر الإنتاجي غير المحدد في تاريخ كل ميزانية عمومية. وإذا اختلف التقييم، ينبغي معاملته كتغيير في التقدير المحاسبي.

١٢. إنخفاض القيمة

يجب أن تطبق المنشآت أحكام معيار المحاسبة الدولي ٣٦ في تقييم المبلغ القابل للإسترداد للأصول غير الملموسة، ووقت وكيفية تحديد ما إذا انخفضت قيمة الأصل.

١٣. التقاعد والتصرف

١/١٣ يتم إلغاء الإعتراف بالأصول غير الملموسة عند التصرف أو عندما لا يُتوقع الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية من إستخدامها أو التصرف بها.

٢/١٣ يساوي أي ربح أو خسارة من إلغاء الإعتراف الفرق بين صافي عائدات التصرف، إن وجدت، مطروحا منها المبلغ المسجل للأصل. ويجب الإعتراف بالربح أو الخسارة في بيان الدخل.

١٤. الإفصاحات

١/١٤ يتطلب المعيار الإفصاحات التالية لكل فئة من الأصول غير الملموسة، مع التمييز بين الأصول المولدة داخلياً وغيرها من الأصول:

- ما إذا كانت الأعمار الإنتاجية غير محدودة أو محدودة المدة، فإن كانت محدودة، الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإطفاء المستخدمة
- أساليب الإطفاء المستخدمة
- المبلغ المسجل الإجمالي والإطفاء المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة في بداية ونهاية الفترة
- بنود الأسطر في بيان الدخل المشمول فيها الإطفاء
- الإضافات، التي تُظهر بشكل منفصل تلك الأصول المولدة داخلياً، وتلك المشتراة بصورة منفصلة، وتلك المشتراة من خلال عمليات إندماج الأعمال
- الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥
- الزيادة أو الإنخفاض خلال الفترة الناتج عن عمليات إعادة التقييم
- خسائر إنخفاض القيمة
- القيود العكسية لخسائر إنخفاض القيمة

- الإطفاء المعترف به خلال الفترة
- صافي فروقات الصرف عند إعادة التحويل
- تغييرات أخرى خلال الفترة
- بالنسبة للأصول ذات العمر الإنتاجي غير المحدود، المبلغ المسجل للأصل والأسباب التي تدعم هذا التقييم.
- وصف أي أصول غير ملموسة ذات أهمية للبيانات المالية للمنشأة ومبلغها المسجل وفترة الإطفاء المتبقية لها.
- وجود الأصول غير الملموسة التي تكون ملكيتها محصورة أو متعهد بها كضمان للإلتزامات ومبالغها المسجلة.
- التعهدات التعاقدية لشراء الأصول غير الملموسة
- الأصول غير الملموسة المشتراة عن طريق المنح الحكومية والمعترف بها مبدئيا بالقيمة العادلة، بما في ذلك قيمها العادلة ومبالغها المسجلة، وما إذا يتم تسجيلها لاحقا بموجب نموذج التكلفة أو إعادة التقييم
- مبلغ نفقات الأبحاث والتطوير التي يتم قيدها كمصاريف خلال الفترة

٢/١٤ إذا تم تحديد الأصول غير الملموسة بالمبالغ التي تم إعادة تقييمها، فإنه ينبغي الإفصاح عن النقاط التالية:

- لكل فئة من الأصول:
  - التاريخ الفعلي لإعادة التقييم
  - المبلغ المسجل
  - المبلغ المسجل الذي كان سيتم الإعتراف به لو تم إستخدام نموذج التكلفة
- فائض إعادة التقييم المتعلق بالأصول غير الملموسة في بداية ونهاية الفترة، مع الإشارة إلى التغيرات خلال الفترة وأية قيود على التوزيعات للمساهمين
- الأساليب والإفتراضات الهامة المستخدمة في تقدير القيم العادلة

٣/١٤ بالإضافة إلى الإفصاحات السابقة، يتم تشجيع المنشآت على الإفصاح عن وصف أي أصول غير ملموسة مطفأة بالكامل لا تزال قيد الإستخدام، وأية أصول غير ملموسة هامة تسيطر عليها المنشأة ولكنها غير معترف بها كأصول لأنها لا تلبي معايير الإعتراف.

أسئلة اختيار متعدد

١. قامت منشأة "دوت كوم" حديثة التأسيس بتوظيفك كمستشار مالي لديها. وقد أكملت المنشأة مؤخرا أحد مشاريع البحث والتطوير التي نشرت على نطاق واسع، وتطلب استشارتك حول دقة البيانات التالية التي قدمت من قبل أحد أصحاب المصلحة التابعين لها. أي من هذه البيانات يعتبر دقيقاً؟
(أ) يمكن رسملة التكاليف المتكبدة خلال "مرحلة الأبحاث".
(ب) يمكن رسملة التكاليف المتكبدة خلال "مرحلة التطوير" إذا تم تلبية معايير معينة مثل الجدوى الفنية للمشروع.
(ج) يمكن رسملة تكاليف تدريب الفنيين المستخدمة في الأبحاث.
(د) يكون تصميم الأدوات والمعدات مؤهلا كنشاطات بحثية.

الإجابة: (ب)

٢. أي من البنود المدرجة أدناه لا يكون مؤهلا كأصل غير ملموس؟
(أ) برامج الحاسوب.
(ب) البراءات المسجلة.
(ج) حقوق التأليف المحمية.
(د) حاسوب شخصي محمول.

الإجابة: (د)

٣. أي من البنود التالية يكون مؤهلا كأصل غير ملموس بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨؟
(أ) الدعاية والترويج لإطلاق منتج ضخم.
(ب) الرسوم الدراسية التي تدفع للموظفين الذين يقررون التسجيل في برنامج ماجستير إدارة الأعمال في جامعة هارفارد بينما هم يعملون لدى الشركة.
(ج) الخسائر التشغيلية خلال المراحل الأولية للمشروع.
(د) التكاليف القانونية المدفوعة لمحامي الملكية الفكرية من أجل تسجيل براءة.

الإجابة: (د)

٤. يمكن تسجيل الأصول غير الملموسة ما أن يتم الإعتراف بها بما يلي:
(أ) سعر التكلفة مطروحا منه الإستهلاك المتراكم.
(ب) سعر التكلفة مطروحا منه الإستهلاك المتراكم والإطفاء المتراكم.
(ج) المبلغ الذي تم إعادة تقييمه مطروحا منه الإستهلاك المتراكم.
(د) سعر التكلفة مضافا إليه الزيادة الإفتراضية في القيمة العادلة حيث أنه يتم شراء الأصل غير الملموس.

الإجابة: (ب)

٥. أي من الإفصاحات التالية لا يكون مطلوباً بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨؟
(أ) الأعمار الإنتاجية للأصول غير الملموسة.
(ب) مطابقة المبلغ المسجل في بداية ونهاية السنة.
(ج) التعهدات التعاقدية لشراء الأصول غير الملموسة.
(د) القيمة العادلة لأصول غير ملموسة مشابهة تُستخدم من قبل المنافسين.

الإجابة: (د)

٣٢ الإستثمارات العقارية (معيار المحاسبة الدولي ٤٠)

١. الخلفية والمقدمة

١/١ يحدد هذا المعيار قواعد المعالجة المحاسبية للإستثمارات العقارية والإفصاحات المتعلقة بها.

٢/١ يتم تطبيق هذا المعيار على الإعتراف بالإستثمارات العقارية وقياسها والإفصاح عنها.

٣/١ ينطبق هذا المعيار على قياس الإستثمارات العقارية المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تمويلي في البيانات المالية للمستأجر وعلى قياس الإستثمارات العقارية المؤجرة بموجب عقد إيجار تشغيلي في البيانات المالية للمؤجر. ومن ناحية أخرى تم تناول جميع الجوانب الأخرى المتعلقة بعقود الإيجار ومحاسبتها والإفصاح عنها في معيار المحاسبة الدولي ١٧ *"عقود الإيجار"*. بالإضافة إلى ذلك، لا يتناول هذا المعيار الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٤١) أو حقوق المعادن والإحتياطات المعدنية كالنفط والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المماثلة (أنظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦).

٢. تعريف المصطلحات الرئيسية (وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠)

الإستثمارات العقارية: أرض أو مبنى، أو جزء من مبنى، أو كلاهما، محتفظ بها من قبل المالك أو المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي لتحصيل الإيجار و/أو تثمين رأس المال، وليس لإستخدامها في إنتاج أو توريد البضائع والخدمات أو للأغراض الإدارية أو للبيع في سياق الأعمال العادية.

العقار المشغول من مالكه: هو العقار الذي يحتفظ به المالك أو المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي لإستخدامه في إنتاج أو توريد البضائع والخدمات أو بقصد إستخدامه للأغراض الإدارية.

٣. الإستثمارات العقارية

١/٣ يمكن تصنيف حصص المتلكات التي يحتفظ بها المستأجر بموجب عقد الإيجار التشغيلي (أي أن ذلك اختيارياً) والإعتراف بها كإستثمارات عقارية إذا، وفقط إذا، استوفت المتلكات تعريف الإستثمارات العقارية وكان يتم قياس المتلكات بإستخدام نموذج القيمة العادلة الذي سيأتي وصفه لاحقاً. إن هذا الجانب المتعلق بالإعتراف بالإستثمارات العقارية هو إضافة حديثة نسبياً وقد تم شملها استجابة لحقيقة أن المتلكات في بعض البلدان يتم الإحتفاظ بها بموجب عقود إيجار طويلة تنص لجميع الأغراض والغايات على حقوق مماثلة لتلك الحقوق التي تخص المشتري المباشر. إن شمل هذه الحصص في هذا المعيار يتيح للمستأجر قياس هذه الأصول بالقيمة العادلة.

٢/٣ إن أحد الخصائص المميزة للإستثمارات العقارية (مقارنة بالعقار المشغولة من مالكه) هي أنها تولد تدفقات نقدية مستقلة إلى حد كبير عن الأصول الأخرى التي تحتفظ بها المنشأة. ويتم محاسبة العقار المشغول من مالكه بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"المتلكات والمصانع والمعدات"*.

٣/٣ في بعض الحالات، تشغل المنشأة جزءاً من عقار ما وتؤجر الباقي. إذا كان من المكن بيع الجزأين بشكل منفصل، يتم محاسبة كل منهما بشكل مناسب. وإذا لم يكن من المكن بيع الجزأين بشكل منفصل، عندها يتم التعامل مع العقار بأكمله على أنه عقار إستثماري *فقط في حال كان جزءً بسيطاً مشغولاً من قبل المالك*.

حالة عملية

ليس معروفاً على وجه التحديد ما يقصد بـ "بسيط" وهو أمر متروك للتقدير. إلا أنه في معايير أخرى، تفيد المؤشرات بأن نسبة ٢٪ قد يكون المستوى المعمول به.

٤/٣ يقدم مالك العقار أحياناً خدمات ثانوية كالتنظيف والصيانة والحماية. ويعتبر العقار هو إستثمار عقاري شريطة أن تكون هذه الخدمات غير هامة بالنسبة للإتفاقية ككل.

٥/٣ في حالات أخرى– على سبيل المثال– يمكن أن تكون خدمات الفندق هامة، كالخدمات المقدمة للنزلاء. تقدم بعض ترتيبات إدارة الفنادق للمالك مجرد مستثمر سلبي. يجب إستخدام التقدير في تحديد ما إذا كان العقار يلبي تعريف الإستثمارات العقارية.

٦/٣ تنشأ إحدى نقاط الخلاف مع مجموعات الشركات التي تقوم إحدى الشركات فيها بتأجير عقار معين لشركة أخرى. وعلى مستوى المجموعة أو مستوى التوحيد، يعتبر العقار هو عقار مشغول من مالكه. لكن على مستوى الشركة الواحدة، تعامل المنشأة المالكة المبنى على أنه إستثمار عقاري. ويلزم إجراء تعديلات توحيد مناسبة في حسابات المجموعة.

حالة دراسية ١

الحقائق

قامت شركة "أكس واي زد" وشركاتها التابعة بتزويدك باختصاصي في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وقائمة تضم ممتلكاتهم:

(أ) أرض تحتفظ بها شركة "أكس واي زد" لإستخدام مستقبلي غير محدد
(ب) مبنى شاغر تملكه شركة "أكس واي زد" وسيتم تأجيره بموجب عقد إيجار تشغيلي
(ج) ممتلكات تحتفظ بها شركة تابعة لشركة "أكس واي زد"، وهي شركة عقارات، في سياق أعمالها العادية
(د) مملكات تحتفظ بها شركة "أكس واي زد" لإستخدامها في الإنتاج
(هـ) فندق تملكه شركة "ايه بي سي"، وهي شركة تابعة لشركة "أكس واي زد"، وتقدم له شركة "ايه بي سي" خدمات حماية ممتلكات نزلائه

المطلوب

قدم المشورة لشركة "أكس واي زد" وشركاتها التابعة حول أي من الممتلكات المذكورة أعلاه تكون مؤهلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٤٠ كإستثمارات عقارية. إذا لم تكن مؤهلة على أنها كذلك، فكيف يجب التعامل معها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؟

الحل

تكون الممتلكات الموصوفة تحت البنود (أ) و (ب) و (هـ) مؤهلة كإستثمارات عقارية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٤٠. وفيما يخص البند (هـ)، تجدر الإشارة إلى أن معيار المحاسبة الدولي ٤٠ يقتضي أنه عندما تقدم المنشأة خدمات ثانوية وتعتبر مكوناً بسيطاً نسبياً من الإتفاقية، تعتبر الممتلكات هي إستثمارات عقارية.

تكون هذه الممتلكات مؤهلة كإستثمارات عقارية لأنه يتم الإحتفاظ بها بقصد التأجير أو تثمين رأس المال مقارنة بالممتلكات التي يتم إدارتها بشكل نشط والتي تُستخدم في إنتاج البضائع.

ينبغي معاملة الممتلكات الموصوفة في البند (ج) على أنها "مخزون" بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢.
يتم معاملة الممتلكات الموصوفة في البند (د) على أنها أصول معمرة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦.

٤. الإعتراف

١/٤ يتم الإعتراف بالإستثمارات العقارية على أنها أصول عندما، وفقط عندما:
- يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية إلى المنشأة؛ و
- يكون من الممكن قياس تكلفة الإستثمارات العقارية بموثوقية.

٢/٤ تكون مبادئ الإعتراف مماثلة لتلك المشمولة في معيار المحاسبة الدولي ١٦.

٥. القياس

١/٥ القياس عند الإعتراف

١/١/٥ تقاس الإستثمارات العقارية مبدئياً بسعر التكلفة، بما في ذلك تكاليف العاملة. ومرة أخرى تكون مبادئ تحديد التكلفة مماثلة لتلك المشمولة في معيار المحاسبة الدولي ١٦، وبالتحديد فيما يخص نفقات الإستبدال والنفقات اللاحقة.

٢/١/٥ إلا أنه يتم مبدئياً قياس الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تشغيلي بإستخدام المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي ١٧ *"عقود الإيجار"* بالقيمة العادلة أو القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار، أيهما أقل. وتكمن أحد المسائل الرئيسية هنا في أن البند الذي يتم محاسبته بالقيمة العادلة *ليس الممتلكات نفسها وإنما حصة الإيجار.*

٢/٥ القياس بعد الإعتراف

إما أن تختار المنشأة نموذج التكلفة أو نموذج القيمة العادلة *لجميع إستثماراتها العقارية*. إلا أن هناك استثناءان. فإذا اختارت المنشأة تصنيف الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تشغيلي على أنها إستثمارات عقارية، فإنها يجب أن تختار نموذج القيمة العادلة لجميع إستثماراتها العقارية. أما الإستثناء الثاني فهو أن يكون لدى المنشأة إلتزامات تضمن الإستثمارات العقارية وتدفع عائداً مرتبطاً بالقيمة العادلة للأصول، وإذا كان الحال كذلك، بغض النظر عن النموذج الذي تم اختياره لقياس هذه الإستثمارات العقارية، تستمر المنشأة في اختيار النماذج فيما يخص إستثماراتها العقارية الأخرى.

٣/٥ نموذج القيمة العادلة

١/٣/٥ في حال تم اختيار نموذج القيمة العادلة بعد الإعتراف الأولي، يتم قياس الإستثمارات العقارية بالقيمة العادلة. والقيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن به تبادل أصل ما بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري.

٢/٣/٥ يتم الإعتراف بأية أرباح أو خسائر ناشئة عن التغيرات في القيمة العادلة في بيان الدخل. ويمثل هذا فعلياً تحولاً جذرياً عن الممارسات السابقة إلا أنه يتسق مع معايير أخرى يتم فيها الاحتفاظ بالأصول جزئياً لتثمين رأس المال. تكمن نقطة الخلاف في أن أي ربح من عملية إعادة القياس يكون غير محقق، وفي العديد من الإختصاصات، تعتبر الأرباح المحتجزة للمنشأة قابلة للتوزيع (رغم أن بعض الإختصاصات لديها تعريفات قانونية للإحتياطات القابلة للتوزيع). وتبعاً لذلك، تحول العديد من المنشآت مبلغاً من الأرباح المحتجزة إلى إحتياطي رأس المال يمكن معاملته على أنه قابل للتوزيع فقط عند التصرف بالأصل ذي العلاقة.

٣/٣/٥ عند تطبيق نموذج القيمة العادلة، ينبغي أن تعكس القيم العادلة أحوال السوق *في تاريخ الميزانية العمومية*. لذلك يمكن أن تعكس التقييمات التي يتم إجراؤها في تواريخ بعيدة جداً عن تاريخ الميزانية العمومية أحوال السوق التي تكون مختلفة بشكل واضح عن تلك التي تكون سائدة في تاريخ الميزانية العمومية وتكون غير مقبولة. بالإضافة إلى ذلك، ينبغي توخي العناية حيث أنه من الممكن الإعتراف بالمعدات كالرافعات وأجهزة التكييف وما إلى ذلك على أنها أصول منفصلة. وتشمل التقييمات عادةً هذه الأصول والتي ينبغي أن لا تُحسب مرتين.

٤/٣/٥ إذا لم يكن من الممكن عند الشراء تحديد القيمة العادلة بموثوقية على أساس مستمر، عندها يتم قياس الأصل بإستخدام نموذج التكلفة المطبق بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ إلى أن يتم التصرف. وتُفترض القيمة المتبقية بأنها صفر. لذلك من الممكن أن تحتفظ المنشأة بإستثمارات عقارية يتم قياس بعضها بالقيمة العادلة وبعضها بنموذج التكلفة.

٥/٣/٥ إذا قاست المنشأة الإستثمارات العقارية بالقيمة العادلة، عليها أن تستمر في ذلك إلى أن يتم التصرف، حتى ولو أصبحت بيانات السوق المتوفرة بسهولة أقل تكراراً أو أقل سهولة في توفرها.

٤/٥ نموذج التكلفة

تقيس المنشأة التي تختار نموذج التكلفة جميع إستثماراتها العقارية وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٦ لذلك النموذج باستثناء تلك التي يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥.

حالة دراسية ٢

الحقائق

تبدأ شركة إنفسترز جالور، وهي شركة مدرجة في ألمانيا، إنشاء مركز تجاري ضخم للتسوق في جنوب آسيا، يُصنف على أنه أضخم مركز تجاري للتسوق في آسيا. قرر مجلس إدارة الشركة بعد إجراء أبحاث السوق الإحتفاظ بهذه الممتلكات لأغراض كسب الإيجارات وذلك بتأجير أماكن في المركز للمستأجرين بدلاً من بيعه إلى مستثمر محلي قدم لهم عدة مرات عروضاً ممتازة خلال فترة الإنشاء كان يزيدها بشكل مستمر خلال سنة الإنشاء. ولهذا الغرض، استخدمت الشركة خدمات شركة عقارات للعثور على مستأجر رئيسي (سلسلة دولية كبرى لمحلات البيع بالتجزئة) جذبت فيما بعد بائعي تجزئة آخرين ومهمين محليا للإستئجار في مركز التسوق الضخم، وفي غضون أشهر من استكمال الإنشاء، كان المركز قد تم تأجيره بالكامل.

إكتمل إنشاء مركز التسوق التجاري ووضعت الممتلكات قيد الخدمة في نهاية عام ٢٠X١. ووفقاً للدائرة الهندسية في الشركة، بلغت التكلفة الإجمالية المحسوبة لإنشاء مركز التسوق التجاري ١٠٠ مليون دولار. استعانت الشركة بخبير تقييم مستقل لوضع قيمة عادلة لمركز التسوق على أساس سنوي، ووفقاً لخبير التقييم المستقل، بلغت القيم العادلة لمركز التسوق في نهاية عام ٢٠X١ وفي نهاية كل سنة لاحقة بعد ذلك كما يلي:

٢٠X١ ١٠٠ مليون دولار
٢٠X٢ ١٢٠ مليون دولار
٢٠X٣ ١٢٥ مليون دولار
٢٠X٤ ١١٥ مليون دولار

كان من رأي خبير التقييم المستقل بأن العمر الإنتاجي للمركز ١٠ سنوات وقيمته المتبقية هي ١٠ مليون دولار.

المطلوب

ما هو الأثر على حساب الربح والخسارة للشركة إذا قررت معاملة مركز التسوق على أنه إستثمار عقاري بموجب معيار المحاسبة الدولي ٤٠:

(أ) بإستخدام "نموذج القيمة العادلة"؛ و
(ب) بإستخدام "نموذج التكلفة".

(بما أن دخل الإيجار من المركز التجاري سيكون هو نفس الدخل بموجب كل من الخيارين، فإنه لغرض هذا التمرين لا تضع في إعتبارك أثر دخل الإيجار من المركز التجاري على صافي ربح أو خسارة الفترة).

الحل

(أ) نموذج القيمة العادلة

إذا اختارت الشركة أن تقيس الإستثمارات العقارية بموجب نموذج القيمة العادلة، سيكون عليها أن تعترف في حساب صافي ربح أو خسارة كل فترة **بالتغيرات في القيمة العادلة** من سنة إلى أخرى. وعليه يكون الأثر على حساب الربح أو الخسارة للسنوات المختلفة كما يلي:

السنة	التكلفة (مليون دولار)	القيمة العادلة (مليون دولار)	حساب الربح والخسارة
٢٠X١	١٠٠	١٠٠	٠
٢٠X٢		١٢٠	٢٠
٢٠X٣		١٢٥	٥
٢٠X٤		١١٥	(١٠)

(ب) نموذج التكلفة

إذا قررت الشركة أن تقيس الإستثمارات العقارية بموجب نموذج التكلفة، يتعين عليها محاسبتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦ بإستخدام نموذج التكلفة المحدد بموجب ذلك المعيار (الذي يقتضي تسجيل الأصل بتكلفته مطروحاً منها الإستهلاك المتراكم وأية خسائر إنخفاض قيمة متراكمة). لذلك عندما يتم قياس الإستثمارات العقارية بموجب نموذج التكلفة، لن يكون للتقلبات في القيمة العادلة للإستثمارات العقارية من سنة إلى أخرى أي أثر على حساب الربح والخسارة للمنشأة. وبدلاً من ذلك، سيكون الإستهلاك السنوي المحسوب على أساس تكلفة شراء الإستثمارات العقارية هو التكلفة الوحيدة على صافي ربح أو خسارة كل فترة (ما لم يكن هناك إنخفاض في القيمة والذي سيكون أيضاً تكلفة على صافي ربح أو خسارة السنة).

بناءً على تكلفة الشراء البالغة ١٠ مليون دولار (على فرض أنه لا يوجد نفقات لاحقة يتم رسملتها) والقيمة المتبقية البالغة ١٠ مليون دولار، والعمر الإنتاجي البالغ ١٠ سنوات، وإستخدام طريقة القسط الثابت في حساب الإستهلاك، يكون **الأثر السنوي للإستهلاك على صافي ربح أو خسارة** كل سنة كما يلي:

٢٠X١ دولار (١٠٠ – ١٠)/١٠ مليون = **٩ مليون**
٢٠X٢ دولار (١٠٠ – ١٠)/١٠ مليون = **٩ مليون**
٢٠X٣ دولار (١٠٠ – ١٠)/١٠ مليون = **٩ مليون**
٢٠X٤ دولار (١٠٠ – ١٠)/١٠ مليون = **٩ مليون**

٥/٥ عمليات التحويل

١/٥/٥ تتم عمليات التحويل من وإلى الإستثمارات العقارية *عندما وفقط عندما يكون هناك تغير في الإستخدام* يثبته ما يلي:

- بدء إشغال المالك (التحويل من الإستثمارات العقارية إلى الممتلكات والمصانع والمعدات)
- بدء التطوير بقصد البيع (التحويل من الإستثمارات العقارية إلى المخزون)
- انتهاء إشغال المالك (التحويل من الممتلكات والمصانع والمعدات إلى الإستثمارات العقارية)
- بدء عقد إيجار تشغيلي لطرف آخر (التحويل من المخزون إلى الممتلكات والمصانع والمعدات)

- إنتهاء الإنشاء أو التطوير (التحويل من ممتلكات قيد الإنشاء، يغطيها معيار المحاسبة الدولي ١٦ إلى إستثمارات عقارية)

٢/٥/٥ في الحالات التي لا يُستخدم فيها نموذج القيمة العادلة، تجرى عمليات التحويل بين التصنيفات بالقيمة المسجلة: التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل إذا كان مخزوناً، أو التكلفة مطروحاً منها الإستهلاك المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة إذا كان ممتلكات ومصانع ومعدات.

٣/٥/٥ إذا تم تحويل العقار المشغول من مالكه إلى إستثمارات عقارية ينبغي تسجيلها بالقيمة العادلة، عندها يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٦ إلى أن يتم التغيير. أي أن أية إعادة تقييم في القيمة العادلة يتم التعامل معها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦.

٤/٥/٥ تتم عمليات التحويل من الإستثمارات العقارية بالقيمة العادلة إلى ممتلكات ومصانع ومعدات بالقيمة العادلة، التي تصبح تكلفة إفتراضية.

٥/٥/٥ بالنسبة لعمليات التحويل من المخزون إلى الإستثمارات العقارية التي ينبغي تسجيلها بالقيمة العادلة، يتم الإعتراف بإعادة القياس إلى القيمة العادلة في بيان الدخل.

٦/٥/٥ عند إستكمال ممتلكات قيد الإنشاء وتحويلها إلى إستثمارات عقارية ينبغي تسجيلها بالقيمة العادلة، يتم الإعتراف بإعادة القياس إلى القيمة العادلة في بيان الدخل.

٦. عمليات التصرف

يُلغى الإعتراف بالإستثمارات العقارية عند التصرف أو في الوقت الذي لا يُتوقع فيه الحصول على أية منفعة من الإستخدام المستقبلي أو التصرف. ويتم تحديد أي أرباح أو خسائر على أنها الفرق بين صافي عائدات التصرف والمبلغ المسجل ويتم الإعتراف بها في بيان الدخل.

٧. الإفصاحات

١/٧ القيمة العادلة ونموذج التكلفة

تفصح المنشأة عما يلي:

- ما إذا كانت تطبق نموذج التكلفة أو نموذج القيمة العادلة
- إذا كانت تطبق نموذج القيمة العادلة، ما إذا يتم، وتحت أي ظروف، تصنيف ومحاسبة حصص الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقود الإيجار التشغيلي على أنها إستثمارات عقارية
- متى يكون التصنيف صعباً، والمعايير المستخدمة لتمييز الإستثمارات العقارية والعقار المشغول من مالكه والممتلكات المحتفظ بها للتصرف في سياق الأعمال العادية
- الأساليب المستخدمة والإفتراضات الهامة في تحديد القيمة العادلة
- مدى استناد القيم العادلة على تقييمات من قبل مُقيّم مستقل ومؤهل. وإذا لم يكن هناك مثل هذه التقييمات، يجب الإعلان عن تلك الحقيقة
- المبالغ التي يتم الإعتراف بها في بيان الدخل لما يلي
  - دخل الإيجار من الإستثمارات العقارية
  - المصاريف التشغيلية المباشرة التي أدت إلى توليد دخل إيجار
  - المصاريف التشغيلية المباشرة التي لم تؤدي إلى توليد دخل إيجار
  - التغير التراكمي في القيمة العادلة المعترف به في بيان الدخل عند بيع الإستثمارات العقارية من مجموعة أصول يُستخدم فيها نموذج التكلفة إلى مجموعة يُستخدم فيها نموذج القيمة العادلة
- وجود ومبالغ القيود على قابلية تحقيق الإستثمارات العقارية، أو لتحويل الدخل والعوائد من التصرف
- الإلتزامات التعاقدية لشراء أو إنشاء أو تطوير الإستثمارات العقارية أو لعمليات الإصلاح أو الصيانة أو التحسينات

٢/٧ نموذج القيمة العادلة

١/٢/٧ إذا طبقت منشأة ما نموذج القيمة العادلة، فإنها ينبغي أن تفصح أيضاً عن مطابقة القيم المسجلة في بداية ونهاية الفترة للإستثمارات العقارية، تبين:

- الإضافات، التي تُظهر بصورة منفصلة عمليات الشراء والنفقات اللاحقة والإضافات من خلال عمليات إندماج الأعمال
- الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥
- صافي الأرباح أو الخسائر من تعديلات القيمة العادلة
- صافي فروقات التبادل الناشئة عن تحويل البيانات المالية بعملة إبلاغ مختلفة

- عمليات التحويل من وإلى المخزون والعقار المشغول من مالكه
- تغييرات أخرى

٢/٢/٧ عند تعديل تقييم الإستثمارات العقارية لتفادي الحساب المزدوج للأصول كالمعدات التي يمكن الإعتراف بها بشكل منفصل، يجب الإفصاح عن مطابقة التعديلات.

٣/٢/٧ عندما يتعذر قياس القيمة العادلة بشكل موثوق ويُذكر الأصل وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦، يجب الإفصاح عن هذه الأصول بشكل منفصل عن تلك التي بالقيمة العادلة. وبالإضافة إلى إفصاحات الحركة الموضحة أعلاه، يجب الإفصاح عما يلي:

- وصف الممتلكات المذكورة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦
- توضيح السبب وراء تعذر قياس القيمة العادلة بشكل موثوق
- نطاق التقديرات، إذا أمكن، الذي من المرجح جدا أن تندرج ضمنه القيمة العادلة
- عمليات التصرف بالإستثمارات العقارية غير المسجلة بالقيمة العادلة

٣/٧ نموذج التكلفة

بالنسبة للإستثمارات العقارية التي يتم قياسها بموجب نموذج التكلفة، تفصح المنشأة عما يلي

- أساليب الإستهلاك المستخدمة
- الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإستهلاك المستخدمة
- مطابقة المبالغ المسجلة الإجمالية في بداية ونهاية الفترة والإستهلاك التراكمي وخسائر إنخفاض القيمة، تبين:
  - الإضافات، التي تُظهر بصورة منفصلة عمليات الشراء والنفقات اللاحقة والإضافات من خلال عمليات إندماج الأعمال
  - الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥
  - خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها والمعكوسة
  - صافي فروقات التبادل
  - عمليات التحويل من وإلى المخزون والعقار المشغول من مالكه
  - تغييرات أخرى
  - القيمة العادلة للإستثمارات العقارية، وإذا كان لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق
    - توضيح السبب وراء تعذر قياس القيمة العادلة بشكل موثوق
    - نطاق التقديرات، إذا أمكن، الذي من المرجح جدا أن تندرج ضمنه القيمة العادلة
    - عمليات التصرف بالإستثمارات العقارية غير المسجلة بالقيمة العادلة

حالة عملية

حتى لو قامت منشأة ما بقياس الإستثمارات العقارية بموجب نموذج التكلفة، فإن معيار المحاسبة الدولي ٤٠ يحتم عليها رغم ذلك الإفصاح عن "القيمة العادلة" لهذه الإستثمارات العقارية التي تم قياسها بسعر التكلفة. (وعادة ما يتم هذا الإفصاح في ملاحظات البيانات المالية). قد لا يبدو أن هذا متطلباً غير مألوف للإفصاح عن القيمة العادلة في هذه الأيام في حين تبدو محاسبة القيمة العادلة هي حدث الساعة، ولكن من وجهة نظر المنشآت التي يُطلب منها إجراء هذا الإفصاح، فإن هذا المتطلب لمعيار المحاسبة الدولي ٤٠ يُفسَّر بلا شك على أنه غير عملي وخيار باهظ من حيث التطبيق. بعبارة أخرى، في حين أن معيار المحاسبة الدولي ٤٠ يمنح المنشأة بشكل واضح خياراً لقياس الإستثمارات العقارية إما بإستخدام نموذج التكلفة أو نموذج القيمة العادلة، إلا أن هذا المتطلب للإفصاح عن القيمة العادلة (رغم السماح للمنشأة بقياس الإستثمارات العقارية بموجب نموذج التكلفة) يفرض عليها إجراء ممارسة لتحديد القيمة العادلة للإستثمارات العقارية التي تسجلها بسعر التكلفة في دفاتر حساباتها. وفي الواقع، يرى البعض أن هذا الإفصاح الإلزامي بموجب معيار المحاسبة الدولي ٤٠ هو متطلب شاق بالفعل لأنه يلزم المنشأة بتحديد القيمة العادلة حتى في الحالة التي تسجل فيها المنشأة الإستثمارات العقارية بسعر التكلفة في دفاتر حساباتها (كما يسمح به المعيار *كخيار حر*) ولأغراض تلبية متطلب الإفصاح هذا فقط، يتعين على المنشأة أن تنفذ نفس النوع من ممارسة تحديد القيمة العادلة الذي كانت ستخضع له في حال اختارت قياس هذه الإستثمارات العقارية بموجب نموذج القيمة العادلة.

قارن هذا مع متطلب الإفصاح الموصى به بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦، الفقرة ٧٩، في حال الممتلكات

والمصانع والمعدات المسجلة بموجب نموذج التكلفة الذي لا يلزم فيه ذلك المعيار المنشأة وإنما "يشجعها" على الإفصاح عن القيمة العادلة لهذه الممتلكات والمصانع والمعدات فقط عندما تكون القيمة العادلة مختلفة بشكل كبير عن القيمة المسجلة للأصل.

وفي الواقع، يعتبر تحديد القيمة العادلة للإستثمارات العقارية على أساس سنوي، على يد خبير مستقل عادةً، ممارسة باهظة للغاية لذلك يبدو أن المنشآت تفضل إستخدام نموذج التكلفة على نموذج القيمة العادلة. ولكن إذا جعل المعيار من إفصاح المنشأة أيضاً عن القيمة العادلة متطلباً إلزامياً في الحالة التي تقيس فيها الإستثمارات العقارية بإستخدام نموذج التكلفة، فإن متطلب الإفصاح هذا يكون إلى حد ما بمثابة سلب الخيار الحر المتمثل في السماح للمنشأة بإستخدام نموذج التكلفة أو نموذج القيمة العادلة. لذلك يعتبر البعض أن متطلب الإفصاح الإلزامي ينطوي على معنى يفيد بسلب البنود الفرعية لما تسمح به البنود الرئيسية بشكل واضح.

أسئلة اختيار متعدد

١. يتم الإعتراف بالربح الناشئ عن التغير في القيمة العادلة للإستثمارات العقارية التي اختارت المنشأة أن تستخدم لها نموذج القيمة العادلة في:
(أ) صافي ربح أو خسارة السنة
(ب) الإحتياطي العام في حقوق المساهمين
(ج) إحتياطي التقييم في حقوق المساهمين
(د) لا شيء مما ذكر.

الإجابة: (أ)

٢. ينبغي أن يتم قياس الإستثمارات العقارية مبدئياً بما يلي:
(أ) سعر التكلفة
(ب) التكلفة مطروحاً منها خسائر إنخفاض القيمة المتراكمة
(ج) التكلفة القابلة للإستهلاك مطروحاً منها خسائر إنخفاض القيمة المتراكمة
(د) القيمة العادلة مطروحاً منها خسائر إنخفاض القيمة المتراكمة

الإجابة: (أ)

٣. إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية/ معيار المحاسبة الدولي المعمول به للممتلكات التي يتم إنشاؤها أو تطويرها للإستخدام المستقبلي كإستثمارات عقارية هو:
(أ) معيار المحاسبة الدولي ٢ *"المخزون"* لغاية استكمال الإنشاء، ويتم بعد ذلك محاسبتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٤٠ *"الإستثمارات العقارية"*.
(ب) معيار المحاسبة الدولي ٤٠ *"الإستثمارات العقارية"*.
(ج) معيار المحاسبة الدولي ١١ *"عقود الإنشاء"*، لغاية استكمال الإنشاء، ويتم بعد ذلك محاسبتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٤٠ *"الإستثمارات العقارية"*.
(د) معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*، لغاية استكمال الإنشاء، ويتم بعد ذلك محاسبتها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٤٠ *"الإستثمارات العقارية"*.

الإجابة: (د)

٤. في حال الممتلكات المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تشغيلي والمصنفة على أنها إستثمارات عقارية:
(أ) يتعين على المنشأة محاسبة الإستثمارات العقارية بموجب نموذج التكلفة فحسب.
(ب) يتعين على المنشأة إستخدام نموذج القيمة العادلة فحسب.
(ج) تختار المنشأة ما بين نموذج التكلفة ونموذج القيمة العادلة.
(د) تحتاج المنشأة فقط لأن تفصح عن القيمة العادلة ويمكنها إستخدام نموذج التكلفة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨.

الإجابة: (ب)

٥. إن عمليات التحويل من الإستثمارات العقارية إلى الممتلكات والمصانع والمعدات تكون مناسبة:
(أ) عندما يكون هناك تغير في الإستخدام.
(ب) بناءً على رغبة المنشأة.
(ج) فقط عندما تتبنى المنشأة نموذج القيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٨.
(د) لا تستطيع المنشأة مطلقاً تحويل الممتلكات إلى تصنيف آخر في الميزانية العمومية ما أن يتم تصنيفها كإستثمارات عقارية.

الإجابة: (أ)

٦. يتم إلغاء الإعتراف بالإستثمارات العقارية (إزالتها من الميزانية العمومية) عندما:
(أ) يتم التصرف بها إلى طرف ثالث.
(ب) يتم سحبها من الإستخدام بشكل دائم.
(ج) لا يُتوقع الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية من التصرف بها.
(د) في جميع الحالات المذكورة أعلاه.

الإجابة: (د)

٧. تملك منشأة ما مصنعاً تم إغلاقه لمدة سنة للعديد من الأسباب، بما في ذلك استياء العمال وإضرابهم عن العمل. تنوي المنشأة بيع هذا المصنع. ينبغي عليها:
(أ) تصنيف المصنع على أنه إستثمار عقاري.
(ب) تصنيف المصنع على أنه ممتلكات محتفظ بها برسم البيع في سياق الأعمال العادية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢.
(ج) تصنيف المصنع على أنه ممتلكات ومصانع ومعدات بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦.
(د) شطب القيمة الدفترية الصافية والإفصاح عن تلك الحقيقة في هوامش البيانات المالية.

الإجابة: (ب)

٣٣ الزراعة (معيار المحاسبة الدولي ٤١)

١. الخلفية والمقدمة

يتلخص الهدف الرئيسي لمعيار المحاسبة الدولي ٤١ في وضع معايير محاسبية للنشاط الزراعي. وينطبق هذا المعيار على الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية في وقت الحصاد وعلى المنح الحكومية. ولا ينطبق هذا المعيار على الأراضي المرتبطة بالنشاط الزراعي والتي يغطيها معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*، ومعيار المحاسبة الدولي ٤٠ *"الإستثمارات العقارية"*، أو الأصول غير الملموسة المتعلقة بالنشاط الزراعي التي يغطيها معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"*.

٢. تعريف المصطلحات الرئيسية (وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٤١)

الأصول البيولوجية: الكائنات الحية من الحيوان والنبات.

المنتجات الزراعية: عبارة عن المنتجات المحصودة من الأصول البيولوجية للمنشأة مثل الحليب وحبوب البن.

التحول البيولوجي: عمليات التكاثر، وتقليص التوالد، والإنتاج التي يمكن أن تؤدي إلى تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي.

السوق النشط: السوق الذي تتوفر فيه الشروط التالية: تكون البنود المتداولة في السوق متجانسة؛ يمكن العثور عادة على البائعين والمشترين الراغبين في أي وقت؛ الأسعار متوفرة للعامة.

القيمة العادلة: المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به أو تسوية إلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري. وتستند القيمة العادلة للأصل على موقعه ووضعه الحاليين.

المنح الحكومية: تلك المنح المعرّفة في معيار المحاسبة الدولي ٢٠ *"محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية"*.

حالة دراسية ١

الحقائق

قامت منشأة ما عند تبني معيار المحاسبة الدولي ٤١ بإعادة تصنيف أصول معينة على أنها أصول بيولوجية. وتبلغ القيمة الإجمالية لأصول الغابات للمجموعة ٢٠٠٠ مليون دولار ويشمل ذلك:

	مليون دولار
الأشجار المفردة	١,٧٠٠
الأرض المزروعة بالأشجار	٢٠٠
الطرق التي تمر بالغابات	١٠٠
	٢,٠٠٠

المطلوب

بيّن كيف يتم تصنيف الغابات في البيانات المالية.

الحل

يمكن تصنيف الغابات كما يلي:

	مليون دولار
الأصول البيولوجية	١,٧٠٠
الأصول غير المتداولة– أراضي	٢٠٠
الأصول غير المتداولة– أصول أخرى ملموسة	١٠٠
	٢,٠٠٠

٣. الإعتراف والقياس

١/٣ ينبغي أن تعترف المنشأة بالأصل البيولوجي أو المنتج الزراعي عندما:

- يسيطر المشروع على الأصل نتيجة أحداث سابقة، و
- يكون من المحتمل أن تتدفق منافع إقتصادية مستقبلية إلى المنشأة.

بالإضافة إلى ذلك، ينبغي أن تكون القيمة العادلة للأصل أو تكلفته قابلة للقياس بموثوقية. وينبغي قياس أي أصل بيولوجي مبدئيا وفي تاريخ كل ميزانية عمومية، بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة. والاستثناء الوحيد من ذلك هو عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة بموثوقية.

٢/٣ يجب قياس المنتجات الزراعية بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة في وقت الحصاد. *وخلافاً للأصل البيولوجي، فلا يوجد هناك استثناء في الحالات التي لا يمكن فيها قياس القيمة العادلة بموثوقية.* وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٤١، يمكن قياس المنتج الزراعي بموثوقية دائماً. تتضمن تكاليف نقطة البيع عمولات السماسرة والمتعاملين في سوق الأوراق المالية وأية رسوم تفرضها السلطات التنظيمية وأسواق بورصة السلع وأية ضرائب ورسوم تحويل. ويستثنى منها تكاليف المواصلات والتكاليف الأخرى اللازمة لنقل الأصول إلى السوق.

٣/٣ عند تحديد القيمة العادلة لأصل بيولوجي أو منتج زراعي، من الممكن تجميع البنود مع بعضها وفقاً لعمرها أو لنوعيتها مثلاً. وغالبا ما تتعاقد المنشآت لتبيع أصولها البيولوجية أو منتجاتها في تاريخ مستقبلي. ولا تمثل هذه الأسعار التعاقدية بالضرورة القيمة العادلة. لذلك، لا يتم بالضرورة تعديل القيمة العادلة لأصل بيولوجي أو منتج بسبب وجود عقد ما. وفي كثير من الحالات، قد تكون هذه العقود في الحقيقة عقود مثقلة بالإلتزامات كما هو محدد في معيار المحاسبة الدولي ٣٧. وإذا كان يوجد سوق نشط للأصل أو المنتج، يكون السعر في ذلك السوق أفضل طريقة لتحديد القيمة العادلة.

٤/٣ إذا كان باستطاعة المنشأة الوصول إلى أسواق نشطة مختلفة، فإنها سوف تختار السعر الأكثر ملائمة وموثوقية، أي السعر الذي على الأرجح ستبيع الأصل بموجبه.

وإذا لم يكن هناك سوق نشط، يمكن إستخدام الطرق التالية لتحديد القيمة العادلة:

- سعر المعاملة الأحدث في السوق
- أسعار السوق لأصول مشابهة بعد التعديل لتعكس أية فوارق في الأصل
- أية مقاييس ضمن القطاع، مثل قيمة الماشية للكيلوغرام الواحد

٥/٣ في بعض الحالات، قد لا تكون أسعار أو قيم السوق متوفرة لأصل ما في وضعه الحالي. وفي هذه الحالات، يمكن أن تستخدم المنشأة القيمة الحالية للتدفق النقدي الصافي المتوقع من الأصل مخصوماً بسعر السوق الحالي قبل الضريبة. وفي بعض الظروف، قد تكون التكاليف مؤشراً على القيمة العادلة، لا سيما في حالة حدوث القليل من التحول البيولوجي أو عندما لا يتوقع أن يكون تأثير التحول البيولوجي على السعر كبيراً.

٤. الأرباح والخسائر

١/٤ إن أية أرباح من الإعتراف الأولي بالأصول البيولوجية بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة وأية تغيرات في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة للأصول البيولوجية خلال فترة إعداد التقارير تُشمل ضمن أرباح أو خسائر الفترة. وأية أرباح من الإعتراف الأولي بالمنتجات الزراعية بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة ستُشمل ضمن أرباح أو خسائر الفترة المرتبطة بها. ويتم الإعتراف بكافة التكاليف المتعلقة بالأصول البيولوجية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة في حسابات الربح أو الخسارة عند تكبدها، باستثناء تكاليف شراء الأصول البيولوجية.

٢/٤ لا يصف المعيار صراحة كيفية محاسبة النفقات اللاحقة المرتبطة بالأصول البيولوجية. لذلك يمكن أن تنشأ الأرباح أو الخسائر عند ولادة حيوان ما أو عند نمو النباتات والحيوانات أو عند حصاد النباتات أو عندما تولّد الحيوانات منتجاً زراعياً. ويمكن أن تنشأ الخسائر عند الإعتراف الأولي بشراء الحيوانات، حيث من المحتمل أن تكون قيمتها العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة أقل من سعر الشراء مضافاً إليه أية تكاليف للمعاملات والمواصلات.

حالة دراسية ٢

الحقائق

لدى منشأة ما الأرصدة التالية في سجلاتها المالية:

	مليون دولار
قيمة الأصل البيولوجي بتكلفة ٣١/١٢/X١	٦٠٠
فائض التقييم العادل عند الإعتراف الأولي بالقيمة العادلة ٣١/١٢/X١	٧٠٠
التغير في القيمة العادلة حتى ٣١/١٢/X٢ بسبب تقلبات النمو والأسعار	١٠٠
الإنخفاض في القيمة العادلة بسبب الحصاد	٩٠

المطلوب

بيّن كيف يتم شمل هذه القيم في البيانات المالية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٢.

الحل

الميزانية العمومية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٢:

	مليون دولار
الأصول البيولوجية	٦٠٠
التقييم العادل (المشمول في الربح أو الخسارة في السنة المنتهية في ٣١/١٢/×١)	٧٠٠
القيمة المسجلة ١/١/٢٠X٢	١,٣٠٠
التغير في القيمة العادلة	١٠٠
الإنخفاض بسبب الحصاد	(٩٠)
القيمة المسجلة في ٣١ ديسمبر ٢٠X٢	١,٣١٠
بيان الدخل للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٢:	
التغير في القيمة العادلة للأصول البيولوجية	١٠٠
الإنخفاض بسبب الحصاد	(٩٠)
صافي الربح	١٠

حالة عملية

طبقت ستورا إنسو أويج، وهي منشأة فنلندية، معيار المحاسبة الدولي ٤١ في بياناتها المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣. والمنشأة هي أحد الجهات المنتجة للخشب والمنتجات الخشبية. وصنفت في السابق غاباتها على أنها أراضي ضمن الأصول غير المتداولة وعملت على تقييمها بسعر التكلفة. وعقب تبني معيار المحاسبة الدولي ٤١، أعادت المنشأة تصنيف الغابات على أنها أصول بيولوجية وقاستها بالقيمة العادلة. وكانت النتيجة زيادة القيمة المسجلة للغابات من ٧٠٦ مليون يورو إلى ١,٥٦٢ مليون يورو.

٥. موثوقية القيمة العادلة

١/٥ يفترض معيار المحاسبة الدولي ٤١ أنه يمكن قياس القيمة العادلة للأصل البيولوجي بموثوقية. ولكن من المحتمل تفنيد هذا الإفتراض بالنسبة لأصل بيولوجي لا يكون له، عند الإعتراف به لأول مرة، سعر سوق معلن عنه في سوق نشط والذي يكون من الواضح أن أساليب التقييم الأخرى غير ملائمة له أو غير قابلة للتطبيق. وفي هذه الحالة، يتم قياس الأصل بسعر التكلفة مطروحا منه الإستهلاك المتراكم وأي خسائر إنخفاض قيمة. ولا يزال يتوجب قياس جميع الأصول البيولوجية الأخرى للمنشأة بالقيمة العادلة. وإذا تغيرت الظروف وأصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق، عندئذ يجب على المنشأة تغيير أسلوب تقييمها إلى القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع.

٢/٥ إذا استوفى أصل بيولوجي غير متداول معايير تصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع أو إذا تم شمله في مجموعة تصرف وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥، عندئذ يفترض أنه يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق.

٣/٥ عند تحديد التكلفة والإستهلاك وخسائر إنخفاض القيمة، ينبغي على المنشأة إستخدام معيار المحاسبة الدولي ٢ ومعيار المحاسبة الدولي ١٦ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٦.

٦. المنح الحكومية

١/٦ يتعين الإعتراف بالمنحة الحكومية المرتبطة بأصل بيولوجي يتم قياس بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة على أنها دخل عندما تصبح المنحة مستحقة القبض. وإذا كان هناك شروط مرفقة بالمنحة الحكومية، يتم الإعتراف عندئذ بالمنحة فقط عند تلبية تلك الشروط. ويتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٢٠ فقط على المنحة الحكومية المرتبطة بأصل بيولوجي تم قياسه بسعر التكلفة مطروحا منه الإستهلاك المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة.

٢/٦ لا يتعامل معيار المحاسبة الدولي ٤١ مع المنح الحكومية ذات الصلة بالإنتاج الزراعي. ويمكن أن تشتمل هذه المنح على معونات. وتكون المعونات عادة مستحقة الدفع عند بيع الإنتاج ويتم الإعتراف بها لذلك على أنها دخل من البيع.

٧. قضايا في معيار المحاسبة الدولي ٤١

١/٧ يتألف التغير في القيمة العادلة للأصول البيولوجية من جانبين: حيث من الممكن أن يحصل تغير مادي من خلال النمو، ويمكن أن يحصل تغير في السعر. ويفضل الإفصاح المنفصل عن هذين العنصرين ولكنه ليس مطلوبا. وحيثما يتم حصاد الأصول البيولوجية، يتوقف قياس القيمة العادلة في وقت الحصاد، وينطبق معيار المحاسبة الدولي ٢ *"المخزون"* بعد ذلك التاريخ.

٢/٧ تتم محاسبة الأراضي الزراعية بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٦، ولكن يتم قياس الأصول البيولوجية المرتبطة بالأرض بشكل منفصل عن الأرض.

حالة دراسية ٣

الحقائق

تدرس منشأة كولومبية تقييم حبوب القهوة التي قامت بحصادها. وتنص الممارسة الصناعية على تقييم حبوب القهوة بقيمة السوق. وقد استخدمت هيئة المحاسبة الوطنية دائما هذه الممارسة وتستخدم "محاسبة المزارع الناجحة"، وهو منشور محلي، كمرجعية لها.

المطلوب

ترغب المنشأة في تبني معيار المحاسبة الدولي ٤١ ولكنها لا تعرف ماذا سيكون أثر ذلك على مخزونها من القهوة.

الحل

يتوقف القياس بالقيمة العادلة في وقت الحصاد، وينطبق معيار المحاسبة الدولي ٢ "*المخزون*" بعد ذلك التاريخ. لذلك، سيتم قياس المخزون بسعر التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل.

حالة دراسية ٤

الحقائق

تنتج شركة دايري، وهي شركة عامة محدودة، الحليب في مزارعها. وتنتج ٣٠٪ من الحليب المستهلك في القطر. وتملك دايري ٤٥٠ مزرعة ولديها ماشية مؤلفة من ٢١٠,٠٠٠ رأس بقر و ١٠٥,٠٠٠ عجل. وتنتج المزارع ٨ مليون كيلو غرام من الحليب سنويا، ومتوسط المخزون المحتفظ به هو ١٥٠,٠٠٠ كيلو غرام من الحليب. ولكن تحتفظ المنشأة حاليا بمخزون قدره ٥٠٠,٠٠٠ كيلو غرام من الحليب على شكل بودرة. وفي ٣١ أكتوبر ٢٠X٤، كانت القطعان كما يلي:

- ٢١٠,٠٠٠ بقرة (عمرها ٣ سنوات)، جميعها مشتراة بتاريخ ١ نوفمبر ٢٠X٣ أو قبل ذلك.
- ٧٥,٠٠٠ عجل، متوسط أعمارها هو ١,٥ سنة، مشتراة في ١ إبريل ٢٠X٤.
- ٣٠,٠٠٠ عجل، متوسط أعمارها هو سنتان، مشتراة في ١ نوفمبر ٢٠X٣.

ولم تولد أي حيوانات أو تباع خلال السنة.

وكانت قيم الوحدة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة كما يلي:

حيوان عمره سنة واحدة في ٣١ أكتوبر ٢٠X٤	٣٢ دولار
حيوان عمره سنتان في ٣١ أكتوبر ٢٠X٤	٤٥ دولار
حيوان عمره سنة ونصف في ٣١ أكتوبر ٢٠X٤	٣٦ دولار
حيوان عمره ٣ سنوات في ٣١ أكتوبر ٢٠X٤	٥٠ دولار
حيوان عمره سنة واحدة في ١ نوفمبر ٢٠X٣ و ١ إبريل ٢٠X٤	٣٠ دولار
حيوان عمره سنتان في ١ نوفمبر ٢٠X٣	٤٠ دولار

عانت المنشأة من مشاكل خلال السنة: فقد تم بيع حليب ملوث للعملاء. ونتيجة لذلك، انخفض إستهلاك الحليب. وقررت الحكومة تعويض المزارعين عن الخسارة المحتملة في الإيرادات من بيع الحليب. وتم نشر هذه الحقيقة في الصحافة الوطنية بتاريخ ١ سبتمبر ٢٠X٤. وتلقت شركة دايري خطابا رسميا في ١٠ أكتوبر ٢٠X٤، ينص على أنه سيتم دفع ٥ مليون دولار لها بتاريخ ٢ يناير ٢٠X٥.

وانتشرت أعمال الشركة في أنحاء مختلفة من القطر. وكانت المنطقة الوحيدة المتأثرة بالتلوث هي منطقة بورثويك، حيث خفضت الحكومة إنتاج الحليب في المنطقة. ولم تصب الماشية بالتلوث وكانت بصحة جيدة. وتقدر الشركة بأن الدخل من التدفق النقدي المخصوم المستقبلي من الماشية في بورثويك قد بلغ ٤ مليون دولار، بعد الأخذ بالحسبان قرار المنح الحكومي. وتشعر الشركة بأنها لا تستطيع قياس القيمة العادلة للأبقار في المنطقة بسبب المشاكل الناشئة بسبب التلوث. ويوجد في المنطقة ٦٠,٠٠٠ بقرة و ٢٠,٠٠٠ عجل. وقد تم شراء كافة هذه الحيوانات في ١ نوفمبر ٢٠X٣. وعرضت شركة منافسة على شركة دايري مبلغ ٣ مليون دولار مقابل هذه الحيوانات بعد تكاليف نقطة البيع وعرضت كذلك ٦ مليون دولار مقابل المزارع نفسها في تلك المنطقة. وليس في نية شركة دايري بيع المزارع في الوقت الحالي. وتطبق الشركة معيار المحاسبة الدولي ٤١ منذ ١ نوفمبر ٢٠X٣.

المطلوب

قدم النصح المدراء حول الكيفية التي ينبغي بها محاسبة الأصول البيولوجية وإنتاج دايري بموجب معيار المحاسبة الدولي ٤١، مع مناقشة المدلولات الضمنية للبيانات المالية.

الحل

يتعين قياس الأصول البيولوجية في تاريخ كل ميزانية عمومية بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة ما لم يكن من غير الممكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق. ويشجع المعيار الشركات على فصل التغير في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة بين تلك التغيرات التي تعزى إلى أسباب مادية وتلك التغيرات التي تعزى إلى الأسعار.

القيمة العادلة للماشية باستثناء منطقة بورثويك هي كما يلي:

	مليون دولار	مليون دولار
القيمة العادلة في ١ نوفمبر ٢٠X٣		
أبقار (٢١٠,٠٠٠ – ٦٠,٠٠٠) × ٤٠ دولار		٦,٠٠٠
عجول (٣٠,٠٠٠ – ٢٠,٠٠٠) × ٣٠ دولار		٣٠٠
شراء ٧٥,٠٠٠ عجل × ٣٠ دولار		٢,٢٥٠
		٨,٥٥٠
الزيادة بسبب التغير في السعر		
١٥٠,٠٠٠ × (٤٥ – ٤٠) دولار	٧٥٠	
١٠,٠٠٠ × (٣٢ – ٣٠) دولار	٢٠	
٧٥,٠٠٠ × (٣٢ – ٣٠) دولار	١٥٠	
		٩٢٠
الزيادة بسبب التغير المادي		
١٥٠,٠٠٠ × (٥٠ – ٤٥)	٧٥٠	
١٠,٠٠٠ × (٤٥ – ٣٢)	١٣٠	
٧٥,٠٠٠ × (٣٦ – ٣٢)	٣٠٠	
		١,١٨٠
القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة		
تكاليف البيع في ٣١ أكتوبر ٢٠X٤		
١٥٠,٠٠٠ × ٥٠ دولار	٧,٥٠٠	
١٠,٠٠٠ × ٤٥ دولار	٤٥٠	
٧٥,٠٠٠ × ٣٦ دولار	٢,٧٠٠	
		١٠,٦٥٠

منطقة بورثويك– القيمة العادلة للماشية:

لدى هذه المنطقة مخزون من الماشية يبلغ ٦٠,٠٠٠ بقرة و ٢٠,٠٠٠ عجل. ومن الصعب تأكيد القيمة العادلة بسبب مشاكل المنطقة. لكن ووفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٤١، إذا تمّ إستخدام القيمة العادلة عند الإعتراف الأولي، فلا بد من الإستمرار باستخدامها. وكان من الممكن تقييم الماشية في هذه المنطقة بالقيمة العادلة في ١ نوفمبر ٢٠X٣ بموجب المعيار. لذلك، يجب قياس الماشية بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة كما في ٣١ أكتوبر ٢٠X٤. ورغم أنه تم عرض مبلغ ٣ مليون دولار مقابل هذه الحيوانات، إلا أن هذا يمكن أن يكون عقدا مثقلا بالإلتزامات حيث من المحتمل أن ترغب الشركات المنافسة باستغلال المشاكل في هذه المنطقة. ويعتبر الدخل المستقبلي المخصوم مرة أخرى قيمة غير ملائمة حيث أن الماشية بصحة جيدة ويمكن نقلها إلى مكان آخر وبيعها.

وعليه، يتم تقييم الماشية في هذه المنطقة كما يلي:

	مليون دولار
٦٠,٠٠٠ بقرة × ٥٠ دولار	٣,٠٠٠
٢٠,٠٠٠ عجل × ٤٥ دولار	٩٠٠
	٣,٩٠٠

نقاط إضافية

- سيتم تقييم مخزون الحليب على شكل بودرة بإستخدام معيار المحاسبة الدولي ٢ *"المخزون"*، وسيتم تقييمه بسعر التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق– أيهما أقل. وبسبب الحجم الكبير للمخزون، فقد تنشأ نقطة نقاش بالنسبة للتقادم أو إحتمالية التلوث، الأمر الذي قد يؤدي إلى إنخفاض في قيمة الأصل.
- ينبغي محاسبة الأصول البيولوجية التي تلبي معايير تصنيفها على أنها متوفرة برسم البيع بإستخدام المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥. ولا يحقق العرض المقدم مقابل المزارع والماشية المعايير بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ حيث أنه من وجهة نظر شركة دايري، من غير المحتمل استرداد المبلغ المسجل للأصول (مجموعة التصرف) الآن بشكل رئيسي من خلال معاملة بيع معينة.
- يتوجب الإعتراف بالمنح الحكومية غير المشروطة عندما تصبح المنح مستحقة القبض. ولا يعتبر البيان الصادر في الصحافة الوطنية في ١ سبتمبر ٢٠X٤ كافيا للإعتراف بالمنحة، ولكن الخطاب الرسمي الصادر في ١٠ أكتوبر ٢٠X٤ يعتبر كافيا. لذلك، يمكن إظهار ذمم مدينة بقيمة ٥ مليون دولار في البيانات المالية حتى ٣١ أكتوبر ٢٠X٤، ويتم تحميلها بالجانب الداخل في بيان الدخل الدائن.

٧. الإفصاحات

- تفصح المنشأة عن الأرباح أو الخسائر الإجمالية التي تنشأ عند الإعتراف الأولي بالأصول البيولوجية والإنتاج الزراعي ومن التغير في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة للأصول البيولوجية.
- ويُطلب أيضا بيان لكل مجموعة من الأصول البيولوجية. وإذا لم يفصح عنها في أي مكان آخر في البيانات المالية، عندئذ يتعين على المنشأة تحديد طبيعة نشاطاتها وإجراءاتها غير المالية أو تقديراتها للكمية المادية لكل مجموعة من الأصول البيولوجية الخاصة بالمنشأة في نهاية الفترة. وينبغي أن تقدم نفس المعلومات للإنتاج الزراعي خلال الفترة.
- ينبغي كذلك الإفصاح عن الأساليب والإفتراضات المطبقة في تحديد القيمة العادلة.
- يتعين الإفصاح عن القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة للإنتاج الزراعي الذي تم حصاده خلال الفترة في وقت الحصاد.
- ينبغي الإفصاح عن وجود الأصول البيولوجية ومبالغها المسجلة التي تكون ملكيتها مقيدة وأي أصول بيولوجية مودعة كضمان.
- ينبغي أيضا الإفصاح عن مقدار أي تعهدات بتطوير أو إستملاك أصول بيولوجية واستراتيجيات المخاطر المالية للإدارة.
- لا بد كذلك من الإفصاح عن مطابقة التغيرات في المبلغ المسجل للأصول البيولوجية التي تبين بشكل منفصل التغيرات في القيمة والمشتريات والمبيعات والحصاد وعمليات إندماج الأعمال وفروقات الصرف.
- عندما لا يكون من المكن قياس القيمة العادلة، يُطلب إجراء إفصاح إضافي بما في ذلك وصف للأصل، وتوضيح للظروف، وإن أمكن النطاق الذي يُحتمل أن تندرج ضمنه القيمة العادلة، وأية أرباح أو خسائر معترف بها عند التصرف، وأسلوب الإستهلاك، والأعمار الإنتاجية أو معدلات الإستهلاك.
- ينبغي أيضا إظهار المبالغ المسجلة الإجمالية على الإستهلاك المتراكم.
- إذا أصبحت القيمة العادلة للأصول البيولوجية التي تم قياسها مسبقا بسعر التكلفة مطروحا منه الإستهلاك المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة قابلة للتحقق منها، فلا بد من عمل إفصاحات إضافية، مثل وصف الأصول البيولوجية وتوضيح السبب وراء إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل موثوق وأثر التغير.
- فيما يخص المنح الحكومية، ينبغي إجراء إفصاحات حول طبيعة ونطاق المنح، وأي شروط لم يتم تلبيتها، وأي إنخفاضات هامة في مستوى المنح المتوقعة.

أسئلة اختيار متعدد

١. أي مما يلي لا يتطرق إليه معيار المحاسبة الدولي ٤١؟
(أ) محاسبة الأصول البيولوجية.
(ب) القياس الأولي للإنتاج الزراعي الذي تم حصاده من الأصول البيولوجية للمنشأة.
(ج) معالجة الإنتاج الزراعي بعد الحصاد.
(د) المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية المقبوضة فيما يخص الأصول البيولوجية.

الإجابة: (ج)

٢. عندما يكون هناك تقادم طويل المدة أو عملية نضج بعد الحصاد، يتوجب التعامل مع هذه المنتجات من خلال:
(أ) معيار المحاسبة الدولي ٤١.
(ب) معيار المحاسبة الدولي ٢ *"المخزون"*.
(ج) معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*.
(د) معيار المحاسبة الدولي ٤٠ *"الإستثمارات العقارية"*.

الإجابة: (ب)

٣. بشكل عام، ينبغي قياس الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي بإستخدام:
(أ) التكلفة التاريخية.
(ب) التكلفة التاريخية مطروحا منها الإستهلاك مطروحاً منه إنخفاض القيمة.
(ج) منهج القيمة العادلة.
(د) صافي القيمة القابلة للتحقق.

الإجابة: (ج)

٤. لدى المنشأة (أ) غابة حرجية من المرجح حصادها وبيعها خلال ٣٠ عاماً. ينبغي محاسبة الدخل بالطريقة التالية:
(أ) لا ينبغي الإبلاغ عن أي دخل إلى أن يحصل أول حصاد وبيع خلال ٣٠ عاماً.
(ب) يتوجب قياس الدخل سنوياً والإبلاغ عنه بإستخدام منهج القيمة العادلة الذي يعترف بالنمو البيولوجي ويقيسه.
(ج) ينبغي تقدير عائدات البيع النهائي ومطابقتها بالربح والخسارة المحسوبة خلال فترة ٣٠ عاماً.
(د) ينبغي تقييم الغابة الحرجية كل ٥ سنوات ولا بد من إظهار الزيادة في القيمة في بيان الأرباح والخسائر المعترف بها.

الإجابة: (ب)

٥. بالنسبة لاختيار أساس القياس المستخدم لتقييم الأصول البيولوجية، فان معيار المحاسبة الدولي ٤١:
(أ) يحدد عدة طرق لقياس القيمة العادلة.
(ب) ينصح بإستخدام التكلفة التاريخية.
(ج) ينصح بإستخدام التكلفة الجارية.
(د) ينصح بإستخدام القيمة الحالية.

الإجابة: (أ)

٦. عندما لا يكون من الممكن تحديد القيمة العادلة للأصل البيولوجي بشكل موثوق، يتعين قياس الأصل البيولوجي:
(أ) بسعر التكلفة.
(ب) بسعر التكلفة مطروحا منه الإستهلاك المتراكم.
(ج) بسعر التكلفة مطروحا منه الإستهلاك المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة المتراكمة.
(د) صافي القيمة القابلة للتحقق.

الإجابة: (ج)

٧. أي من التكاليف التالية غير مشمولة في تكاليف نقطة البيع؟
(أ) عمولات السماسرة والمتعاملين في سوق الأوراق المالية.
(ب) الرسوم المفروضة من قبل الوكالات التنظيمية.
(ج) ضرائب ورسوم التحويل.
(د) تكاليف النقل والتكاليف الأخرى اللازمة لنقل الأصل إلى السوق.

الإجابة: (د)

٨. أي من القيم التالية من غير المرجح إستخدامها في قياس القيمة العادلة:
(أ) السعر المعلن في السوق.
(ب) سعر المعاملة الأحدث في السوق.
(ج) القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية المتوقعة من الأصول.
(د) التقييم الخارجي المستقل.

الإجابة: (د)

٩. ينبغي شمل الربح أو الخسارة الناشئة من الإعتراف الأولي بأصل بيولوجي ومن التغير في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة لأصل بيولوجي في:
(أ) صافي أرباح أو خسائر الفترة.
(ب) بيان الأرباح والخسائر المعترف بها.
(ج) إحتياطي إعادة تقييم منفصل.
(د) إحتياطي رأس المال ضمن حقوق الملكية.

الإجابة: (أ)

١٠. عند حصاد الإنتاج الزراعي، ينبغي محاسبة الحصاد بإستخدام معيار المحاسبة الدولي ٢ *"المخزون"* أو معيار محاسبة دولي آخر معمول به. ولأغراض هذا المعيار، تعتبر التكلفة في تاريخ الحصاد على أنها:
(أ) قيمته العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة في وقت الحصاد.
(ب) التكلفة التاريخية للحصاد.
(ج) التكلفة التاريخية مطروحا منها خسائر إنخفاض القيمة المتراكمة.
(د) قيمة السوق.

الإجابة: (أ)

١١. لا تعتبر أسعار العقود ذات صلة بالضرورة في تحديد القيمة العادلة، ولا يتم تعديل القيمة العادلة للأصل البيولوجي أو الإنتاج الزراعي بسبب وجود العقد:
(أ) صحيح.
(ب) خطأ.

الإجابة: (أ)

١٢. يتم تقييم الأرض المرتبطة بنشاط زراعي:
(أ) بالقيمة العادلة.
(ب) وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*، أو معيار المحاسبة الدولي ٤٠ *"الإستثمارات العقارية"*.
(ج) بالقيمة العادلة إلى جانب الأصل البيولوجي الذي يتم زراعته في الأرض.

(د) بقيمة إعادة البيع بشكل منفصل عن الأصل البيولوجي الذي تم زراعته في الأرض.

الإجابة: (ب)

١٣. يتعين الإعتراف بالمنحة الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي تم قياسه بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع على أنها:

(أ) دخل عندما تصبح المنحة مستحقة القبض.

(ب) رصيد دائن مؤجل عندما تصبح المنحة مستحقة القبض.

(ج) دخل عندما يتم تقديم طلب المنحة.

(د) رصيد دائن مؤجل عندما يتم الموافقة على المنحة.

الإجابة: (أ)

١٤. إذا كانت المنحة الحكومية مشروطة بأحداث معينة، عندئذ ينبغي الإعتراف بها على أنها:

(أ) دخل عندما يتم تلبية الشروط المرفقة بها.

(ب) دخل عندما يتم الموافقة على المنحة.

(ج) رصيد دائن مؤجل عندما يتم تلبية الشروط المرفقة بالمنحة الحكومية.

(د) رصيد دائن مؤجل عندما يتم الموافقة على المنحة.

الإجابة: (أ)

١٥. عندما يكون هناك دورة إنتاج لأكثر من سنة واحدة، يشجع المعيار الإفصاح المنفصل عن:

(أ) التغير المادي فقط.

(ب) تغير السعر فقط.

(ج) التغير الإجمالي في القيمة.

(د) التغير المادي وتغير السعر.

الإجابة: (د)

١٦. أي من المعلومات التالية ينبغي الإفصاح عنها بموجب معيار المحاسبة الدولي ٤١؟

(أ) إفصاح منفصل عن الأرباح أو الخسائر المرتبطة بالأصول البيولوجية والإنتاج الزراعي.

(ب) الأرباح أو الخسائر الإجمالية الناشئة من الإعتراف الأولي بالأصول البيولوجية والإنتاج الزراعي ومن التغير في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة للأصول البيولوجية.

(ج) الأرباح أو الخسائر الإجمالية من الأصول البيولوجية والإنتاج الزراعي ومن التغيرات في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة للأصول البيولوجية.

(د) ليس هناك متطلب في المعيار يوجب الإفصاح بشكل منفصل عن أية أرباح أو خسائر.

الإجابة: (ب)

٣٤ تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١)

١. معلومات عامة

١/١ إذا قررت منشأة ما تعد التقارير بموجب مجموعة من المعايير المحاسبية غير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية– معاييرها الوطنية مثلاً– أن تستخدم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فإنه يتعين عليها الإلتزام بمتطلبات معينة منصوص عليها في تلك المعايير والتي يوجزها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ *"تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى"*.

٢/١ أبدى رئيس اللجنة الفنية للمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية مايكل برادا في خطابه الرئيسي في إجتماع الطاولة المستديرة حول تحقيق المقاربة المحاسبية في العالم الذي رعاه منتدى الإستقرار المالي وعقد في باريس في فبراير ٢٠٠٦ بعض الملاحظات المثيرة حول التطبيق العالمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المبينة أدناه:

- من أصل القيمة الرأسمالية في أسواق العالم التي يزيد مجموعها عن ٣٦ تريليون دولار في نهاية عام ٢٠٠٥، يُنسب ١١ تريليون دولار إلى الأسواق التي يُطلب أو يُسمح فيها إستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بينما ينسب ١٧ تريليون دولار إلى الأسواق التي تعتبر فيها مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً هي الأساس؛ ومما تبقى من القيمة الرأسمالية، ينسب ٤ تريليون دولار إلى مبادئ المحاسبة اليابانية المقبولة عموماً.
- وفيما يتعلق بكبرى الشركات التي تتضمنها قائمة فورتشين ٥٠٠، تعدّ ١٧٦ شركة حساباتها بموجب مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً في حين تعدها ٢٠٠ شركة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بينما تعدها ٨١ شركة بموجب مبادئ المحاسبة اليابانية المقبولة عموماً.

وتدعم هذه الإحصائيات حول القبول العالمي الذي تحظى به المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حقيقة أن هناك مزيدا من البلدان تتبنى هذه المعايير كمعايير محاسبة وطنية لها.

٣/١ كان للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ أهمية عملية كبيرة بالنسبة للعديد من البلدان المتوقع أن تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في المستقبل القريب. في الواقع، تبنت أكثر من ٧٠٠٠ منشأة مدرجة في الإتحاد الأوروبي تلك المعايير في بياناتها المالية الموحدة بدءاً من عام ٢٠٠٥. لذلك، فإن المنشآت التي تستعد لتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ لديها حاجة ملحة لفهم الأهمية الحقيقية لهذا المعيار.

٤/١ لقد تم تناول هذا الموضوع سابقاً في تفسير لمعيار المحاسبة الدولي ١، وتحديداً التفسير ٨ الصادر عن لجنة التفسيرات الدائمة السابقة التابعة للجنة معايير المحاسبة الدولية، وهي هيئة وضع المعايير السابقة لمجلس معايير المحاسبة الدولية. كما تناول المسائل الناتجة عن تطبيق المنشأة لمعايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى. ولهذا السبب سمي التفسير ٨ بعنوان *"تطبيق معايير المحاسبة الدولية للمرة الأولى كأساس رئيسي للمحاسبة"*. وكونه تفسير لمعيار معين (مقارنة بالمعيار ذاته)، فإن الإرشادات الواردة فيه كانت محدودة وليست مفصلة كالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١، حيث تغطي أوجهاً متنوعة من تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى كما وردت في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١. ونظراً للأهمية العملية لهذه المسألة، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصداره كمعيار منفصل.

٢. نطاق التطبيق

١/٢ ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ على المنشأة التي تعرض بياناتها المالية الأولى بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وينص على قواعد أساسية تحتاج المنشأة إلى إتباعها عند تبني هذه المعايير للمرة الأولى كأساس لإعداد بياناتها المالية ذات الأغراض العامة. وبعبارة أخرى، ينطبق هذا المعيار على جميع تلك المنشآت التي تعرض بياناتها المالية للمرة الأولى بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويشير المعيار إلى هذه المنشآت بـ"المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى".

٢/٢ وعلاوة على ذلك، ووفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١، تطبق المنشأة هذا المعيار ليس فقط في *بياناتها المالية الأولى المعدة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* بل أيضاً في *كل تقرير مالي مرحلي* تعرضه بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ لجزء من الفترة التي تغطيها بياناتها المالية الأولى المعدة بموجب تلك المعايير. والبيانات المالية الأولى المعدة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي تلك *البيانات المالية السنوية الأولى* التي تتبنى فيها المنشأة هذه المعايير من خلال *بيان صريح وغير متحفظ* (في تلك البيانات المالية) *حول الإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*.

٣/٢ تعتبر البيانات المالية التي تعرضها المنشأة في السنة الحالية بأنها "بيانات مالية أولى معدة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" كما هو موضح في هذا المعيار، في حال عرضت المنشأة أحدث بياناتها المالية السابقة:

(١) بموجب مبادئ المحاسبة الوطنية المقبولة عموماً أو معايير غير متعارضة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من جميع الجوانب

(٢) بالإنسجام مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في جميع الجوانب، رغم أن هذه البيانات المالية لم تتضمن بياناً صريحاً وغير متحفظ بإلتزامها بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

(٣) التي تورد صراحة بأن البيانات المالية تلتزم ببعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وليس جميعها

(٤) بموجب مبادئ المحاسبة الوطنية المقبولة عموماً أو معايير تختلف عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولكن بإستخدام بعض هذه المعايير بشكل منفرد لمحاسبة البنود التي لا تتناولها مبادئ المحاسبة الوطنية المقبولة عموماً أو المعايير الدولية الخاصة بها

(٥) بموجب مبادئ المحاسبة الوطنية المقبولة عموماً أو المعايير الدولية مع مطابقة بعض البنود مع المبالغ المحددة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

فيما يلي أمثلة أخرى على الحالات التي تعتبر فيها البيانات المالية للمنشأة في السنة الحالية بأنها "بيانات مالية أولى معدة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية":

(٦) عندما تعدّ المنشأة البيانات المالية في الفترة السابقة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولكن هذه البيانات المالية تكون معدة "للإستخدام الداخلي فقط" ولم يتم توفيرها لمالكي المنشأة أو أي مستخدمين خارجيين آخرين؛

(٧) عندما تعدّ المنشأة مجموعة من التقارير في الفترة السابقة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأغراض التوحيد دون إعداد مجموعة كاملة من البيانات المالية كما يقتضي معيار المحاسبة ١؛ و

(٨) عندما لا تعرض المنشأة بيانات مالية للفترات السابقة.

٣. تعريف المصطلحات الرئيسية (وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١)

تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: يعتبر تاريخ هام بالنسبة للمنشآت التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى. ويشير هذا التاريخ إلى بداية أول فترة تعرض فيها المنشأة معلومات مقارنة كاملة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في "بياناتها المالية الأولى المعدة بموجب هذه المعايير".

التكلفة المقدرة: مبلغ يُستخدم كبديل "للتكلفة" أو "التكلفة المستهلكة" في تاريخ محدد. وفي الفترة اللاحقة، يستند الإستهلاك أو الإطفاء إلى تلك التكلفة المقدرة على افتراض أن المنشأة قد اعترفت مبدئياً بالأصل أو الإلتزام في التاريخ المحدد وبأن تكلفته كانت تساوي التكلفة المقدرة.

القيمة العادلة: المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به أو تسوية إلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري.

البيانات المالية الأولى المعدة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: البيانات المالية السنوية الأولى التي تتبنى فيها المنشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، من خلال *بيان صريح وغير متحفظ* حول الإلتزام بهذه المعايير.

منشأة تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى: مصطلح يشير إلى المنشأة التي تعرض "بياناتها المالية الأولى المعدة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" في الفترة التي تتبنى فيها هذه المعايير.

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: اسم دال على الجمع يشير إلى المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية والتفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. كما تتضمن أيضاً جميع معايير المحاسبة الدولية السابقة الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية، وهي هيئة وضع المعايير السابقة لمجلس معايير المحاسبة الدولية، والتفسيرات الصادرة عن لجنة التفسيرات الدائمة السابقة والتي تبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية.

الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: الميزانية العمومية المعدة وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ بدءاً من "تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية". (بما أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ يقتضي فقط من المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن *تعد* ميزانية عمومية إفتتاحية، مقارنة *بعرض* ميزانية عمومية إفتتاحية، وسواء كان يتم نشر هذه الميزانية العمومية مع "البيانات المالية الأولى المعدة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" أم لا، فإنها لا تزال تعتبر ميزانية عمومية إفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المبادئ المحاسبية السابقة المقبولة عموماً. تشير إلى الأساس المحاسبي (المعايير الوطنية مثلاً) الذي تستخدمه المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى مباشرة قبل تبني هذه المعايير.

تاريخ إعداد التقارير. نهاية آخر فترة تغطيها البيانات المالية أو تقرير مالي مرحلي. (وبالنسبة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١، يعتبر هذا تاريخاً هاماً آخر، إذ تحدد المنشأة التي تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى بناءً على هذا التاريخ السياسات المحاسبية التي ستُطبق في إعداد الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حيث يجب أن تكون هذه السياسات ملتزمة بهذه المعايير النافذة في ذلك التاريخ).

٤. الإستثناءات المفترضة على قاعدة المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى

١/٤ في حال احتوت البيانات المالية للمنشأة في السنة السابقة على بيان صريح وغير متحفظ حول الإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولكنها لم تلتزم في الحقيقة بشكل كامل بجميع جوانب هذه المعايير، لا تعتبر هذه المنشأة هي منشأة تتبنى للمرة الأولى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وذلك لأغراض المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١. وبعبارة أخرى، فإن الخروج عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشكل مفصح أو غير مفصح عنه في البيانات المالية للسنة السابقة لمنشأة أوردت بياناً صريحاً وغير متحفظ حول الإلتزام بهذه المعايير يتم التعامل معه بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ على أنه "أخطاء" تحتاج إلى تصحيح بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨.

٢/٤ يحدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ ثلاث حالات، بما في ذلك المثال الموضح أعلاه، وينص صراحة على أن هذا المعيار لا ينطبق في تلك الحالات. وفيما يلي هذه *الإستثناءات المفترضة*

- عندما تعرض المنشأة بياناتها المالية في السنة السابقة وقد تضمنت بياناً صريحاً وغير متحفظ حول الإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويتحفظ المدققون على تقريرهم المتعلق بتلك البيانات المالية
- عندما تعرض المنشأة في السنة السابقة بياناتها المالية بموجب متطلبات وطنية (أي مبادئ المحاسبة الوطنية المقبولة عموماً) بالإضافة إلى مجموعة أخرى من البيانات المالية التي تحتوي على بيان صريح أو غير متحفظ حول الإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولكنها تتوقف في السنة الحالية عن ممارسة العرض بموجب مبادئ المحاسبة الوطنية المقبولة عموماً بل تعرض فقط بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
- عندما تعرض المنشأة في السنة السابقة بياناتها المالية بموجب متطلبات وطنية (مبادئ المحاسبة الوطنية المقبولة عموماً) وتحتوي تلك البيانات المالية على بيان صريح وغير متحفظ حول الإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

٥. الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

١/٥ تكون المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى ملزمة بموجب هذا المعيار بإعداد ميزانية عمومية إفتتاحية في تاريخ *التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*. وتعتبر هذه الميزانية العمومية الإفتتاحية نقطة الإنطلاق في محاسبة المنشأة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ورغم أن أحد متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ يقضي "بإعداد" ميزانية عمومية إفتتاحية، إلا أن هذا لا يدل ضمناً على أنه يجب عرض الميزانية العمومية الإفتتاحية أيضاً في البيانات المالية الأولى المعدة بموجب هذه المعايير.

٢/٥ وفقاً لتعريف عبارة "تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" الوارد في الملحق أ للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١، يشير هذا التاريخ إلى *بداية أول فترة تعرض فيها المنشأة معلومات مقارنة كاملة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية الأولى المعدة بموجب هذه المعايير*. لذلك، فإن تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يعتمد على عاملين هما: تاريخ تبني هذه المعايير وعدد سنوات المعلومات المقارنة التي تقرر المنشأة عرضها مع المعلومات المالية للسنة التي تم فيها تبني تلك المعايير.

حالة دراسة ١

الحقائق

تعرض شركة فيكل بياناتها المالية سنوياً بموجب مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً في ٣١ ديسمبر من كل سنة. وكانت أحدث البيانات المالية التي عرضتها الشركة بموجب مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤. قررت الشركة تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ابتداءاً من ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ وعرض معلومات مقارنة لسنة ٢٠٠٤.

المطلوب

متى ينبغي أن تعدّ شركة فيكل ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؟

الحل

إن بداية أول فترة يجب أن تعرض فيها شركة فيكل معلومات مقارنة كاملة تكون في ١ يناير ٢٠٠٤. وفي هذه الحالة، فإن الميزانية العمومية الإفتتاحية التي تحتاج المنشأة إلى إعدادها بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ ستكون بدءاً من ١ يناير ٢٠٠٤.

وكخيار بديل، إذا قررت شركة فيكل عرض معلومات مقارنة لمدة سنتين (أي للعامين ٢٠٠٤ و ٢٠٠٣)، فإن بداية أول فترة يجب أن تعرض عنها المنشأة معلومات مقارنة كاملة ستكون في ١ يناير ٢٠٠٣. وفي هذه الحالة، فإن الميزانية العمومية الإفتتاحية التي تحتاج الشركة إلى إعدادها بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ ستكون بدءاً من ١ يناير ٢٠٠٣.

٦. التعديلات المطلوبة في إعداد الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (أو عند التحول من مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عند تبني المعايير للمرة الأولى)

ينبغي أن تطبق المنشأة أثناء إعداد الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية القواعد الأربعة التالية، باستثناء الحالات التي يمنح فيها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ إعفاءات مستهدفة ويحظر التطبيق بأثر رجعي:

(١) *الإعتراف* بجميع الأصول والإلتزامات التي تقتضي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الإعتراف بها؛

(٢) *إلغاء الإعتراف* ببنود معينة مثل الأصول أو الإلتزامات في حال لم تسمح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بهذا الإعتراف؛

(٣) *إعادة تصنيف* البنود التي اعترفت بها بموجب مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً كنوع واحد من الأصول أو الإلتزامات أو عنصر من عناصر حقوق الملكية، لكن كنوع مختلف من الأصول أو الإلتزامات أو عنصر حقوق الملكية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ و

(٤) *قياس* جميع الأصول والإلتزامات المعترف بها وفقاً للمبادئ المراعاة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

حالة دراسية ٢

الحقائق

عرضت شركة أكسوبيرنس بياناتها المالية بموجب مبادئ المحاسبة الوطنية المقبولة عموماً في "سترانجلاند" (دولة) حتى عام ٢٠٠٤. وتبنت الشركة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية منذ عام ٢٠٠٥ وينبغي عليها إعداد ميزانية عمومية إفتتاحية حسب هذه المعايير بدءاً من ١ يناير ٢٠٠٤. أشارت شركة أكسوبيرنس أثناء إعداد الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب هذه المعايير إلى ما يلي:

- بموجب مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً، قامت شركة أكسوبيرنس بتأجيل التكاليف الإعلانية بقيمة ١,٠٠٠,٠٠٠ دولار وصنفت توزيعات الأرباح المقترحة بقيمة ٥٠٠,٠٠٠ دولار كإلتزام متداول.
- لم تضع مخصصا لضمان بقيمة ٢٠٠,٠٠٠ دولار في البيانات المالية المعروضة بموجب مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً بما أنه لم يتم الإعتراف بمفهوم "الإلتزام النافع" بموجب تلك المبادئ.
- وصولاً إلى المبلغ الذي ينبغي رسملته كجزء من التكاليف اللازمة لوضع الأصل ضمن ظروف عمله، لم تشمل شركة أكسوبيرنس الرسوم المهنية المدفوعة للمهندسين المعماريين بقيمة ٣٠٠,٠٠٠ دولار في الوقت الذي ما زال فيه المبنى الذي تشغله حالياً كمكتب رئيسي لها في طور البناء.

المطلوب

قدم نصيحة لشركة أكسوبيرنس حول معالجة جميع البنود المذكورة أعلاه بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١

الحل

من أجل إعداد الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في ١ يناير ٢٠٠٤، تحتاج شركة أكسوبيرنس لإجراء هذه التعديلات على ميزانيتها العمومية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣، المعروضة بموجب مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً:

(أ) لا يسمح معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بتأجيل التكاليف الإعلانية بينما سمحت مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً المتبعة في شركة أكسوبيرنس بهذه المعالجة. لذلك، ينبغي إلغاء الإعتراف (قيدها كمصروف) بمبلغ ١,٠٠٠,٠٠٠ دولار من هذه التكاليف المؤجلة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ب) يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٧ الإعتراف بمخصص للضمان ولكن مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً المتبعة في شركة أكسوبيرنس لم تسمح بمعالجة مشابهة. لذلك، يجب الإعتراف بمخصص للضمان بقيمة ٢٠٠,٠٠٠ دولار بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ج) لا يسمح معيار المحاسبة الدولي ١٠ بالإعتراف بتوزيعات الأرباح المقترحة كإلتزام، وبدلاً من ذلك، ينبغي الإفصاح عنها في الهوامش بموجب آخر مراجعة لمعيار المحاسبة الدولي ١٠. أما مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً المتبعة في شركة أكسوبيرنس فإنها تسمح بمعاملة توزيعات الأرباح المقترحة كإلتزام متداول. لذلك، ينبغي الإفصاح عن توزيعات الأرباح المقترحة بمبلغ ٥٠٠,٠٠٠ دولار في الهوامش المرفقة.

(د) يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١٦ رسملة جميع التكاليف المنسوبة مباشرة لوضع الأصل ضمن ظروف عمله للإستخدام المراد منه كجزء من التكلفة المسجلة للممتلكات والمصانع والمعدات. لذلك، ينبغي رسملة ٣٠٠,٠٠٠ دولار من رسوم المهندسين المعماريين كجزء من (أي تُستخدم في قياس) الممتلكات والمصانع والمعدات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٧. السياسات المحاسبية

يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ أن تستخدم المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى أثناء إعداد "الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب تلك المعايير" نفس السياسات المحاسبية التي كانت تستخدمها خلال جميع الفترات المعروضة في بياناتها المالية الأولى بموجب تلك المعايير. وعلاوة على ذلك، ينص هذا المعيار على ضرورة إلتزام هذه السياسات المحاسبية بكل معيار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية نافذة المفعول في "تاريخ إعداد التقارير" (الموضح أدناه) لبياناتها المالية الأولى بموجب تلك المعايير، إلا في ظروف معينة حيث تطالب المنشأة *بإعفاءات* مستهدفة من التطبيق بأثر رجعي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو عندما *يُحظر* عليها هذا التطبيق حسب هذه المعايير (سيتم لاحقاً توضيح المفهومين). وبعبارة أخرى، ينبغي أن تطبق المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى السياسات المحاسبية ذاتها بشكل منتظم خلال الفترات المعروضة في بياناتها المالية الأولى المعدة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كما يجب أن تستند هذه السياسات المحاسبية إلى "النسخة الأخيرة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" (يتم لاحقاً تفسير الأساس وراء ذلك) النافذة في تاريخ إعداد التقارير.

وفي حال إصدار معيار دولي جديد في تاريخ إعداد التقارير لكنه ليس إلزامياً بعد تطبيقه، ولكن المنشآت تدعم تطبيقه قبل تاريخ نفاذه، يُسمح للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بتطبيقه ولكنها غير ملزمة بذلك.

٨. تاريخ إعداد التقارير

يشير "تاريخ إعداد التقارير" للبيانات المالية الأولى بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى نهاية آخر فترة تغطيها البيانات المالية السنوية أو البيانات المالية المرحلية، إن وجدت، والتي تعرضها المنشأة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ للفترة التي تغطيها بياناتها المالية الأولى بموجب تلك المعايير.

مثال ١

تعرض شركة بريليانت بياناتها المالية السنوية الأولى بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للسنة التقويمية ٢٠٠٥. وتتضمن البيانات بياناً صريحاً وغير متحفظ حول الإلتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الهوامش. كما تعرض شركة بريليانت أيضاً معلومات مالية مقارنة كاملة للسنة التقويمية ٢٠٠٤. وفي هذه الحالة، تنتهي آخر فترة تغطيها هذه البيانات المالية السنوية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ ويكون "تاريخ إعداد التقارير" لأغراض المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ هو ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ (على افتراض أن المنشأة لا تعرض بيانات مالية مرحلية بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ للسنة التقويمية ٢٠٠٥).

مثال ٢

وكخيار بديل، إذا قررت شركة بريليانت عرض بياناتها المالية المرحلية الأولى المعدة بموجب المعايير الدولية لمدة ستة أشهر تنتهي في ٣٠ يونيو ٢٠٠٥، بالإضافة إلى البيانات المالية السنوية الأولى المعدة بموجب المعايير الدولية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥، فإن "تاريخ إعداد التقارير" لن يكون ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ بعد الآن، بل إن ذلك يعتمد على كيفية إعداد البيانات المالية المرحلية. فإذا تم إعداد البيانات المالية المرحلية لمدة الستة أشهر المنتهية في ٣٠ يونيو ٢٠٠٥ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٤، فإن "تاريخ إعداد التقارير" يكون في ٣٠ يونيو ٢٠٠٥ (بدلاً من ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥). أما إذا لم يتم إعداد البيانات المالية المرحلية لمدة الستة أشهر المنتهية في ٣٠ يونيو ٢٠٠٥ وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٤، فإن "تاريخ إعداد التقارير" يبقى في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ (وليس ٣٠ يونيو ٢٠٠٥).

٩. الأساس وراء إستخدام "النسخة الحالية من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"

١/٩ لقد تم مع مرور الوقت مراجعة أو تعديل معايير المحاسبة الدولية عدة مرات. ففي بعض الحالات، تختلف النسخة الحالية من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (معايير المحاسبة الدولية) بشكل كبير عن النسخ السابقة، التي إما أنه تم استبدالها أو تعديلها. ويقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ من المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة أن تستخدم النسخة الحالية من هذه المعايير دون الأخذ في الإعتبار النسخ المستبدلة أو المعدلة.

٢/٩ وخلافاً لذلك، وبموجب مسودة العرض ١ التي منحت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى الحق في إختيار تطبيق هذه المعايير كما لو أنها كانت دائماً تطبقها (أي من البداية)، كان يجب على هذه المنشأة أن تأخذ في الإعتبار النسخ المختلفة من معايير المحاسبة الدولية المعلنة خلال فترة زمنية حتى تاريخ تبني هذه المعايير.

٣/٩ من أجل فهم الأهمية العملية لهذا التغيير في المتطلبات، دعونا ندرس توضيحاً لذلك.

مثال ٣

وفقاً لنسخة سابقة من المعيار الذي يتعلق بالممتلكات والمصانع والمعدات (معيار المحاسبة الدولي ١٦) وبموجب المعالجة البديلة المسموحة، كانت "القيمة العادلة" عند إعادة تقييم الممتلكات هي قيمتها السوقية "للإستخدام القائم". وقد تم لاحقا مراجعة هذا الجانب من معيار المحاسبة الدولي ١٦ لمطابقة الإرشادات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٢٢. وينص المعيار حالياً أنه عند إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات، ينبغي أن تكون القيمة السوقية هي القيمة العادلة، وهو المبلغ الذي يمكن مبادلتها به بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري، دون حصر تعريف القيمة العادلة بالقيمة السوقية "للإستخدام القائم".

وفي بعض الحالات، قد يكون لهذا الإختلاف في المصطلحات أثراً هاماً على تقييم الممتلكات إذا تم تطبيق نسخ مختلفة من معايير المحاسبة الدولية لفترات زمنية مختلفة تغيرت فيها المتطلبات. فكر في قطعة أرض وبناية يتم إستخدامهما حاليا كمصنع تابع لمنشأة تريد في التحول من مبادئ المحاسبة الوطنية المقبولة عموماً إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وفقاً للنسخة الأولى من معيار المحاسبة الدولي ١٦، تستند القيمة العادلة إلى قيمته السوقية "للإستخدام القائم"، أما بموجب النسخة المعدلة من معيار المحاسبة الدولي ١٦، التي ألغي فيها ذلك القيد، تكون القيمة السوقية هي قيمته العادلة (أي "المبلغ الذي يمكن مبادلته به بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري"). لذلك، إذا كان قصد المنشأة هو تحويل المصنع إلى مركز تجاري في وقت لاحق، فإن قيمته السوقية ستكون مختلفة تماما (بالمقارنة مع حالة لا توجد فيها مثل هذه الخطة لتغيير "الإستخدام القائم") لأنه سيكون عبارة عن تقييم تحدده القيمة السوقية للممتلكات على أساس "الإستخدام المقصود" منها (مقارنة مع "الإستخدام القائم" لها).

١٠. الأحكام الإنتقالية في المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية

١/١٠ تشتمل بعض معايير المحاسبة الدولية على أحكام إنتقالية ترد في نهاية تلك المعايير قبل الفقرة (الفقرات) المتعلقة "بتاريخ نفاذ" معايير المحاسبة الدولية، وتهدف إلى تسهيل التحول إلى المعيار الجديد. وبعبارة أخرى، تسمح الأحكام الإنتقالية للمنشآت التي تتبنى معياراً جديداً الإبتعاد عن أحكام المعايير الأخرى القائمة إلى حد ما. ويحدث هذا عادة في الحالات التي يؤدي فيها التطبيق بأثر رجعي لتلك المعايير إلى أن يكون تطبيق المعيار الجديد أمراً صعباً.

٢/١٠ ينص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ على تطبيق الأحكام الإنتقالية الواردة في المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية على التغييرات في السياسات المحاسبية التي تقوم بها منشأة تستخدم مسبقاً تلك المعايير الدولية، وتورد بالتالي بأن الأحكام الإنتقالية في المعايير الدولية الأخرى لا تنطبق على المنشآت التي تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى. ولو لم يقدم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ هذا التوضيح، لكان هناك ارتباك حول ما إذا تحتاج المنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إلى تطبيق الأحكام الإنتقالية في بعض معايير المحاسبة الدولية.

١١. إعفاءات مستهدفة من المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية

١/١١ كتغيير مفاجئ على منهج الإعفاءات (أي عن تلك المعتمدة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في مسودة العرض ١)، يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تستخدم واحداً أو أكثر من الإعفاءات المستهدفة. وكرد على مسودة العرض ١، لم يوافق العديد من المعلقين على المنهج المقترح لمجلس معايير المحاسبة الدولية الذي يسمح لنشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بجميع الإعفاءات أو لا شيء منها إطلاقاً. كما وجد مجلس معايير المحاسبة الدولية أن تعليقات المجاوبين على المقترحات الواردة في مسودة العرض ١ مقنعة بشكل كاف لكي يغير المجلس رأيه في هذه المسألة. لذلك، تخلى المجلس عن المتطلب المقترح في مسودة العرض ١ الذي يؤيد منهج "الكل أو لا شيء" فيما يخص الإعفاءات. يعتقد البعض أن الاستمرار في المنهج الوارد في مسودة العرض ١ كان من المكن أن يسبب المشاكل لمجلس معايير المحاسبة الدولية مؤدياً إلى مراجعة (مراجعات) مستقبلية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١، وكان من المكن أيضاً أن ينتج عنه مشقة وعناء زائد للمنشآت التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى حيث أن العديد من الإعفاءات غير مترابطة.

٢/١١ بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١، الفقرة ١٣، قد تختار منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إستخدام إعفاءات من المبادئ العامة للقياس وإعادة البيان في واحدة أو أكثر من الحالات التالية:

(١) عمليات إندماج الأعمال التي حدثت مسبقا أو قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

(٢) الأصول (المتلكات والمصانع والمعدات، والأصول غير الملموسة، والإستثمارات العقارية) التي يتم قياس بالقيمة العادلة أو يتم إعادة تقييمها بموجب مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً

(٣) منافع الموظفين

(٤) فروقات التحويل التراكمية

(٥) الأدوات المالية المركبة

(٦) أصول وإلتزامات الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

(٧) إلتزامات الإزالة المشمولة في تكلفة المتلكات والمصانع والمعدات

ملاحظة: هذا عبارة عن تعديل ورد نصه في "التفسير ١ التابع للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ وهو نافذ المفعول للفترات السنوية التي تبدأ في ١ سبتمبر ٢٠٠٤ أو بعد ذلك. ولقد تم توضيح ذلك كما ينبغي في الإرشادات التنفيذية في المثال ٢٠١ على "التفسير ١".

١٢. إندماج الأعمال

١/١٢ يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ بإعفاء المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من التطبيق بأثر رجعي في حال عمليات إندماج الأعمال التي تحدث قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وبعبارة أخرى، قد تختار المنشأة بموجب هذا المعيار إستخدام مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً التي تتعلق بهذه العمليات لإندماج الأعمال. وقد سمح مجلس معايير المحاسبة الدولية بهذا الإعفاء لأنه في حال إلزام التطبيق بأثر رجعي لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢ *"إندماج الأعمال"* فإنه سيؤدي إلى قيام المنشأة بتقديرات ذاتية (أو تخمينات مدروسة) حول الشروط التي يفترض أنها كانت سائدة في تواريخ إندماج الأعمال في الماضي، إذ أن المنشأة قد لا تحتفظ ببيانات تتعلق بتواريخ عمليات إندماج الأعمال في السابق. وقد تؤثر هذه العوامل على ملائمة وموثوقية البيانات المالية.

٢/١٢ عند تقييم رسائل التعليقات التي وردت كاستجابة على مسودة العرض ١، توصل مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه وبالرغم من حقيقة أنه من الأفضل من ناحية المفهوم إعادة بيان عمليات إندماج الأعمال السابقة، بناء على المذهب العملي، على أساس التكلفة مقابل المنفعة، فإنه قد يسمح بإعادة البيان لكن لا يقتضيه. غير أنه قرر فرض بعض القيود على هذا الإختيار. ففي حال قامت المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بإعادة بيان أي عملية إندماج أعمال، ينبغي عليها أن تعيد بيان جميع عمليات إندماج الأعمال التي حصلت بعد ذلك.

مثال ٤

على سبيل المثال، إن لم تطبق شركة ميرجر، وهي منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، هذا الإعفاء بل اختارت تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ بأثر رجعي وأعادت بيان إندماج أعمال رئيسي حدث قبل سنتين، فإنه بموجب هذا التطلب للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، يُطلب من شركة ميرجر إعادة بيان جميع عمليات إندماج الأعمال التي حدثت بعد تاريخ إندماج الأعمال الرئيسي هذا والذي طبقت عليه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ بأثر رجعي.

١٣. القيمة العادلة أو إعادة التقييم كتكلفة مفترضة

١/١٣ قد تختار المنشأة قياس بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بالقيمة العادلة في تاريخ تحولها إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإستخدام القيمة العادلة كتكلفتها المفترضة في ذلك التاريخ. وقد تختار المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إستخدام مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً في إعادة تقييم بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو قبل ذلك كتكلفة مفترضة في تاريخ إعادة التقييم إذا كان مبلغ إعادة التقييم، في تاريخ إعادة التقييم، قابلاً للمقارنة بشكل كبير إما مع قيمته العادلة أو تكلفته (أو التكلفة المستهلكة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعدلة لتشمل التغيرات في مؤشر الأسعار العام أو المحدد).

٢/١٣ إن هذه الإختيارات متاحة بشكل متساو للإستثمارات العقارية التي يتم قياسها بموجب نموذج التكلفة والأصول غير الملموسة التي تلبي معايير الإعتراف ومعايير إعادة التقييم (بما في ذلك وجود سوق نشط).

٣/١٣ إذا وضعت منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى تكلفة مفترضة بموجب مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً لأي من أصولها أو إلتزاماتها من خلال قياسها بقيمها العادلة في تاريخ معين بسبب حدث محدد كالخصخصة أو طرح عام مبدئي، يسمح لها بإستخدام هذه القيمة العادلة التي يحددها الحدث كتكلفة مفترضة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تاريخ ذلك القياس.

١٤. منافع الموظفين

١/١٤ بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩، قد يكون لدى المنشأة أرباح أو خسائر اكتوارية غير معترف بها إذا استخدمت منهج المدى الذي يتراوح ما بين ١٠٪ بالزيادة أو النقص حول أفضل تقديرات المنشأة للإلتزامات المتعلقة بمنافع الموظفين. وقد يستلزم التطبيق بأثر رجعي لهذا المنهج تجزئة الأرباح والخسائر التراكمية، منذ بداية الخطة حتى تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إلى أجزاء معترف بها وغير معترف بها.

٢/١٤ يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إختيار الإعتراف بجميع الأرباح والخسائر الإكتوارية التراكمية في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حتى لو استخدمت المنهج السابق ذكره للأرباح أو الخسائر الإكتوارية اللاحقة. ومع ذلك، يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ أنه في حال تحديد إختيار لبرنامج واحد لمنافع الموظفين، فإنه ينبغي تطبيقه على جميع برامج الموظفين الأخرى.

١٥. فروقات التحويل التراكمية

١/١٥ يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٢١ من المنشأة تصنيف بعض فروقات التحويل كعنصر منفصل من حقوق الملكية وعند التصرف في العملية الأجنبية لنقل فروقات التحويل التراكمية المتعلقة بالعملية الأجنبية إلى بيان الدخل كجزء من الربح أو الخسارة من التصرف.

٢/١٥ تُعفى المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من هذا النقل لفروقات التحويل التراكمية التي وجدت في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وفي حال استخدمت المنشأة هذا الإعفاء، تُعتبر فروقات التحويل التراكمية لجميع العمليات الأجنبية بأنها تساوي صفراً في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويجب أن يستثني الربح أو الخسارة من التصرف اللاحق بأي عملية أجنبية فروقات التحويل التي نشأت قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولكنها ينبغي أن تتضمن كافة تعديلات التحويل اللاحقة.

١٦. الأدوات المالية المركبة

١/١٦ إذا أصدرت المنشأة أداة مالية مركبة، كسند دين غير مضمون قابل للتحويل مثلاً، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٢ من المنشأة في البداية تجزئة وفصل عنصر الإلتزام للأداة المالية المركبة عن حقوق الملكية. وإن لم يعد الإلتزام متداولاً، يؤدي التطبيق بأثر رجعي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢ إلى هذه النتيجة فيما يتعلق بحقوق الملكية التي ما زالت متداولة: إن الجزء الذي يمثل الفائدة المتراكمة المحسوبة على عنصر الإلتزام موجود في الأرباح المحتجزة أما الجزء الآخر فيمثل العنصر الأصلي لحقوق الملكية.

٢/١٦ يعفي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى من محاسبة التجزئة هذه إذا لم يعد عنصر الإلتزام متداولاً في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

١٧. أصول وإلتزامات الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

يناقش المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ الإعفاءات في حالتين:

(١) إذا أصبحت الشركة التابعة عبارة عن منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بعد فترة من تبنيها من قبل شركتها الأم، تقيس الشركة التابعة في بياناتها المالية المنفصلة "المستقلة" أصولها وإلتزاماتها إما (أ) بالمبالغ المسجلة التي تُشمل في البيانات المالية الموحدة لشركتها الأم، بناء على تاريخ تحول الشركة الأم إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (في حال عدم القيام بأي تعديلات فيما يخص إجراءات التوحيد وتأثير إندماج الأعمال الذي تستملك فيه الشركة الأم الشركة التابعة) أو (ب) بالمبالغ المسجلة التي يقتضيها ما تبقى من هذا المعيار، بناء على تاريخ تحول الشركة التابعة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(٢) إذا أصبحت المنشأة عبارة عن منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بعد فترة من تبنيها من قبل الشركة التابعة لها (أو شركة زميلة أو مشروع مشترك)، تقيس المنشأة في بياناتها المالية الموحدة أصول وإلتزامات الشركة التابعة (أو الشركة الزميلة أو المشروع المشترك) بنفس المبالغ المسجلة المستخدمة في البيانات المالية المنفصلة "المستقلة" للشركة التابعة (أو الشركة الزميلة أو المشروع المشترك)، وذلك بعد التعديل فيما يخص التوحيد وتعديلات محاسبة حقوق الملكية وآثار إندماج الأعمال التي تستملك فيها المنشأة الشركة التابعة. وبطريقة مشابهة، إذا أصبحت الشركة الأم عبارة عن منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في بياناتها المالية المنفصلة قبل أو بعد تبنيها في بياناتها المالية الموحدة، فإنها تقيس أصولها وإلتزاماتها بنفس المبالغ الواردة في كلا البيانات المالية، باستثناء تعديلات التوحيد.

١٨. إستثناءات من التطبيق بأثر رجعي للمعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية

يحظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ التطبيق بأثر رجعي لبعض جوانب المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية المتعلقة بما يلي:

(أ) *إلغاء الإعتراف بالأصول والإلتزامات المالية.* إذا ألغت منشأة ما تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى إعترافها بالأصول المالية أو الإلتزامات المالية بموجب مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً في سنة مالية قبل ١ يناير ٢٠٠١، فإنه ينبغي ألا تعترف بتلك الأصول والإلتزامات بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

ومع ذلك، يجب أن تعترف المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بجميع المشتقات وبنود مماثلة أخرى محتفظ بها بعد إلغاء الإعتراف ولا تزال قائمة وأن توحد جميع المنشآت ذات الأغراض الخاصة التي تسيطر عليها في تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (حتى لو كانت المنشآت ذات الأغراض الخاصة قائمة قبل تاريخ التحول إلى تلك المعايير أو أنها تحتفظ بالأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي تم إلغاء الإعتراف بها بموجب مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً).

(ب) *محاسبة التحوط.* يُطلب من المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى، في تاريخ التحول إلى هذه المعايير، أن تقيس جميع المشتقات بالقيمة العادلة وتلغي جميع الخسائر والأرباح المؤجلة من المشتقات التي تم الإبلاغ عنها بموجب مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً.

ومع ذلك، لا يجب أن تعكس المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى علاقة تحوط في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إن لم تكن مؤهلة لمحاسبة التحوط بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ولكن إذا حددت المنشأة مركزاً ماليا صافياً كبند محوط بموجب مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً، فإنه يمكنها أن تحدد بنداً مفرداً ضمن ذلك المركز المالي الصافي كبند محوط بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، شريطة أن تقوم بذلك قبل تاريخ التحول إلى تلك المعايير. وتنطبق الأحكام الإنتقالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على علاقات التحوط للمنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى في تاريخ التحول إلى تلك المعايير.

(ج) *التقديرات.* ينبغي أن تكون تقديرات المنشأة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تاريخ التحول إلى هذه المعايير متوافقة مع التقديرات التي تجري في نفس التاريخ بموجب مبادئها المحاسبة السابقة المقبولة عموماً، إلا في حال وجود دليل موضوعي على "خطأ" تلك التقديرات.

يجب أن تعامل المنشأة المعلومات التي تتلقاها بعد تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حول التقديرات التي قامت بها بموجب مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً على أنها حدث "لا يؤدي إلى تعديل" بعد تاريخ الميزانية العمومية وأن تنسجم مع المعالجة المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي ١٠ (أي "الإفصاح" في الهوامش مقابل "تعديل" البنود في البيانات المالية).

١٩. العرض والإفصاح

١/١٩ ينبغي أن تعرض المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى معلومات مقارنة لسنة واحدة على الأقل. وإذا عرضت المنشأة أيضا ملخصات تاريخية لبيانات منتقاة لفترات تسبق الفترة الأولى التي عرضت فيها معلومات مقارنة كاملة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا تقتضي هذه المعايير أن تكون هذه الملخصات ممتثلة لها، فإنه ينبغي الإشارة إلى هذه البيانات بشكل واضح على أنها غير ممتثلة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وينبغي الإفصاح أيضاً عن طبيعة التعديل الذي يجعلها ممتثلة لها.

٢/١٩ يجب أن تفسر المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى كيف أثر التحول إلى هذه المعايير على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية التي يتم إعداد تقارير بها. ومن أجل الإلتزام بهذا الشرط، ينبغي أن تتضمن البيانات المالية الأولى للمنشأة المعدة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مطابقة لحقوق الملكية والأرباح والخسائر كما هو مبلغ عنها بموجب مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً مع حقوق الملكية والأرباح والخسائر بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٣/١٩ إذا استخدمت المنشأة القيم العادلة في ميزانيتها العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كتكلفة مفترضة لبند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات أو إستثمار عقاري أو أصل غير ملموس، ينبغي الإفصاح لكل بند سطر في الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية: عن إجمالي تلك القيم العادلة وإجمالي التعديلات على المبالغ المسجلة المبلغ عنها بموجب مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً.

٤/١٩ إذا عرضت المنشأة تقريراً مالياً مرحلياً بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤ لجزء من الفترة التي تغطيها بياناتها المالية الأولى المعدة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بالإضافة إلى الإفصاحات بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٤، فإنه ينبغي أن تعرض المنشأة التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى مطابقة لحقوق الملكية والأرباح والخسائر بموجب مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً للفترة المرحلية القابلة للمقارنة مع حقوق الملكية والأرباح والخسائر بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

حالة دراسية شاملة

الحقائق

تتعلق هذه المعلومات بشركة فان بروداكتس، وهي منشأة خاصة محدودة لتصنيع الورق والتغليف وإحدى الجهات المزودة لآلات تصنيع الورق.

الميزانية العمومية في ٣١ مايو ٢٠X٦

الأصول	*مليون دولار*
الممتلكات والمصانع والمعدات	٤٥
الشهرة	١٠
	٥٥
المخزون	١٢
الذمم المدينة التجارية	٨
النقد	٤
	٢٤
مجموع الأصول	٧٩

حقوق الملكية والإلتزامات	*مليون دولار*
رأسمال مساهم	٢٠
احتياطات أخرى	١٠
أرباح محتجزة	٣١
إجمالي حقوق الملكية	٦١
إجمالي الإلتزامات	١٨
إجمالي حقوق الملكية والإلتزامات	٧٩

السنة المنتهية في ٣١ مايو	*الأرباح قبل الضريبة* *مليون دولار*	*الضريبة* *مليون دولار*	*أرباح الفترة* *مليون دولار*
٢٠X٥	١٤	٤	١٠
٢٠X٦	١١	٣	٨

يمتلك مديران أسهم هذه المنشأة بشكل متساو وقد قررا بيع هذه الأسهم.

ويتم في الوقت الحاضر صياغة البيانات المالية بإستخدام ممارسات محاسبية مقبولة عموماً.

يرغب المديران في التحقق مما إذا كان من المفيد الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كأساس لإعداد البيانات المالية بهدف تقييم أسهمهم.

تحقق المديران من المعلومات التالية:

(أ) تم تقييم ممتلكات معينة على أساس الإستخدام القائم بمبلغ ١٠ مليون دولار في ٣١ مارس ٢٠X٦. إذا تم بيع قطعة الأرض لأغراض البناء، تتوقع المنشأة قبض ١٥ مليون دولار عند استلام الإذن بالتخطيط. لم يتم حاليا الحصول على الموافقة على التخطيط. وفي حال عدم الحصول على إذن بالتخطيط، يمكن بيع الأرض مقابل ١٢ مليون دولار.

(ب) قامت المنشأة بإستملاك منشأة أخرى في ٣٠ توفمبر ٢٠X٤. نتج عن لإستملاك شهرة بقيمة ١٦ مليون دولار. ولم يحدث أي إنخفاض في قيمة الشهرة منذ ذلك التاريخ، وكانت المنشأة تقوم بإطفاء الشهرة خلال مدة ٤ سنوات.

تم الكشف عن خطأ خلال عام ٢٠X٦ حيث حُذف مبلغ ٤ مليون دولار من قيمة الآلات والمعدات من جدول الأصول المستملكة. وكان للآلات والمعدات عمر إنتاجي متبقي عند الإستملاك مدته ٤ سنوات بقيمة متبقية وهي صفر. ويتم فرض تكلفة لإطفاء الشهرة، ويكون إستهلاك الآلات والمعدات على أساس توزيع زمني.

(ج) طورت المنشأة منتجاً جديداً. وبلغت النفقات المتكبدة خلال عام ٢٠X٥ من تطوير المنتج ٥ مليون دولار. واستطاعت المنشأة أن تثبت بأن نفقات التطوير استوفت معايير الإعتراف كأصل غير ملموس في ٣٠ نوفمبر ٢٠X٤، حيث تم في ذلك الوقت إنفاق ٣ مليون دولار على هذا التطوير. وقُدّر المبلغ القابل للإسترداد للأصل غير الملموس بقيمة ٢ مليون دولار في ٣١ مايو ٢٠X٥، فيما يتعلق "بالدراية العملية" المكتسبة حتى تاريخه. وخلال عام ٢٠X٦، تكبدت المنشأة تكاليف أخرى بقيمة ٣ مليون دولار وقدّرت المبلغ القابل للاسترداد لإجمالي النفقات بمبلغ ٢٥ مليون دولار في ٣١ مايو ٢٠X٦. وتشطب المنشأة حالياً جميع نفقات التطوير بموجب مبادئ المحاسبة المحلية المقبولة عموماً. ولو تم إستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كانت ستختار المنشأة نموذج التكلفة مع الإطفاء خلال مدة ٤ سنوات على أساس التوزيع الزمني.

(د) صنفت المنشأة مؤخراً غاباتها على أنها أراضي ضمن المتلكات والمصانع والمعدات بقيمة ٦ مليون دولار. وترغب المنشأة في إعادة تصنيف الغابات كأصول بيولوجية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وكانت القيمة العادلة للغابات هي:

٣١ مايو	مليون دولار
٢٠X٥	١٠
٢٠X٦	١١

(هـ) عند إرجاع آلات تصنيع الورق التي تبيعها المنشأة بغرض إصلاحها، تقدم المنشأة آلات بديلة حتى يتم إصلاح تلك الآلات. تُشمل قيمة الآلات المرتجعة في المخزون ومعدل الدوران. وعندما يتم إصلاح الآلة، تحذف قيمتها من السجلات المالية ويتكبد العميل تكاليف الإصلاح. يُعرف هذا الأسلوب بالأعمال العابرة وهو مقبول لدى المدققين المحليين. وفي ٣١ مايو ٢٠X٥ و ٣١ مايو ٢٠X٦، ظهر نشاط الأعمال العابرة بقيمة ١,٥ مليون دولار و ٢,٥ مليون دولار شُملت في البيانات المالية. ويتم عادة إرجاع الآلات بعد تصليحها خلال شهر من تاريخ استلامها.

(و) إن صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون باستثناء الأعمال العابرة في ٣١ مايو ٢٠X٦ بلغت ٩ مليون دولار، ويُتوقع أن تحقق الذمم المدينة التجارية مبلغها الكامل.

إن نسبة السعر إلى الأرباح للمنشآت المرجعية في نفس القطاع الصناعي مثل شركة فان بروداكتس تقارب ٨. افترض عدم وجود تأثيرات عند التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية غير تلك التأثيرات الموضحة للتو وأن القيمة الدفترية للأصول والإلتزامات تعكس قيمها العادلة ما لم يرد نص بخلاف ذلك. يمكن تجاهل أي آثار ضريبية.

المطلوب

قدم نصيحة لمديري الشركة حول قيمة أسهمهما، موضحاً الأثر الذي يمكن أن يتأتى عن الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على تقييم الأسهم.

الحل

يمكن إستخدام طريقتين رئيسيتين في تقييم أسهم شركة فان بروداكتس:
(أ) أساس الأصول
(ب) أساس نسبة السعر إلى الأرباح

يقيس أساس الأصول عادة أكبر مبلغ يمكن أن يدفعه المشتري مقابل الأسهم. وتعتبر الشهرة عنصر رئيسي في قيمة مؤسسة العمل. وينبغي ألا يؤثر الإنتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فعلا على أساس التقييم هذا، حيث لا يستخدم المشتري عادة القيمة المسجلة كأساس لتسعير الأسهم. وفي تقييم صافي الأصول، تم تقييم جميع البنود بقيمتها العادلة أو مبلغها القابل للإسترداد. وبالإضافة إلى الشهرة والبنود غير الملموسة، بلغت قيمة الأسهم ٧٢ مليون دولار.

وعلى أساس نسبة السعر إلى الأرباح، قد يكون من الأفضل إستخدام متوسط لأرباح السنتين الأخيرتين، إذ أنه يوجد عنصر تقلب في مستويات الربح. ستؤثر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على هذا التقييم، حيث سيكون أساس حساب الأرباح بعد الضريبة مختلفاً عن مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً. وعليه، فإن متوسط الأرباح في السنتين الأخيرتين هو (١٥,٢٥ مليون دولار + ١٠,٧٥ مليون دولار) /٢، أو ١٣ مليون دولار. إن نسبة السعر إلى الأرباح لشركة مرجعية مشابهة هي ٨؛ لذلك يمكن أن تكون نسبة أقل من ذلك قابلة للتطبيق على الشركة، لنقل ٦ مثلاً. وتكون قيمة الأسهم ٦ X ١٣ مليون دولار، أو ٧٨ مليون دولار. ولا يوجد أي اختلاف هام عند مقارنتها بسعر الشراء على أساس الأصول (٧٢ مليون دولار). لذلك، يوفر هذا الحساب الثوابت لأي مفاوضات مع المشترين المحتملين. إذا تم إستخدام مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً لتقييم الأسهم على أساس نسبة السعر إلى الأرباح، تكون القيمة هي ١٠ + ٨/٢، أو ٩ مليون دولار X ٦، أو ٥٤ مليون دولار، وهو حساب مختلف تماما عن الحسابات السابقة.

تقييم الأصول

	٣١ مايو ٢٠X٦ مليون دولار	التعديل مليون دولار	القيمة مليون دولار
الممتلكات والمصانع والمعدات	٤٥		
زيادة في قيمة الأرض		٢	
المعدات والآلات المحذوفة (طريقة الحل [١]*)		٥/٢	
الغابات (طريقة الحل [٣])		٥	
	٤٥	٥/٩	٥/٥٤

* تشير أرقام طريقة الحل إلى قسم طريقة الحل الذي يتبع.

	٣١ مايو ٢٠X٦ مليون دولار	التعديل مليون دولار	القيمة مليون دولار
المخزون			٩
الذمم المدينة التجارية			٨
النقد			٤
إجمالي الإلتزامات			(١٨)
قيمة صافي الأصول الملموسة			٥/٥٧
الأصول غير الملموسة			
الشهرة (طريقة الحل [١])			١٢
الأصول غير الملموسة (طريقة الحل [٢])			٥/٢
قيمة إجمالي الأصول			٧٢

تقييم نسبة السعر إلى الأرباح

	٢٠X٥ مليون دولار	٢٠X٦ مليون دولار
الربح بعد الضريبة	١٠	٨
إطفاء الشهرة (طريقة الحل [١])	١٢	٤
إستهلاك الآلات والمعدات	(٥/٠)	(١)
	٥/١١	١١
البنود غير الملموسة: تكاليف التطوير (طريقة الحل [٢])	٢	٣
الإطفاء	(٧٥/٠)	(٧٥/٠)
إنخفاض القيمة (طريقة الحل [٢])		(١)
الأصول البيولوجية	٤	١
أعمال عابرة (طريقة الحل [٤])	(٥/١)	(٥/٢)
الربح المعدل بعد الضريبة	٢٥/١٥	٧٥/١٠

قيمة نسبة السعر إلى الأرباح- مبادئ المحاسبة المحلية المقبولة عموماً:

	٢٠X٥	٢٠X٦
الربح بعد الضريبة أعلاه	١١,٥	١١
مطروحاً منه إطفاء الشهرة	(٥/١)	(٣)
	١٠	٨

طريقة الحل

(١) الشهرة والآلات والمعدات

	مليون دولار
قيمة الشهرة	١٦
مطروحاً منها الآلات والمعدات	(٤)
الشهرة	١٢

حيث أنه يتم رسملة الشهرة وعدم إطفائها بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فإنه يتم إضافة الإطفاء بقيمة ٦ مليون دولار مرة أخرى إلى الأرباح في عام ٢٠X٥ و٢٠X٦.

بالإضافة إلى ذلك، تُشمل الآلات والمعدات في الميزانية العمومية بقيمة ٤ مليون دولار مطروحاً منها الإستهلاك بقيمة [٠,٥ مليون دولار (٢٠X٥) + ١ مليون دولار (٢٠X٦)]، أو ٢,٥ مليون دولار.

(٢) وفي ٣١ مايو ٢٠X٥، يتم الإعتراف بمبلغ ٢ مليون دولار كأصل غير ملموس مطروحاً منه إطفاء بقيمة ٠,٢٥ مليون دولار (٢ مليون دولار /٤ سنوات/ ½)، أو ١,٧٥ مليون دولار. ويكون المبلغ القابل للإسترداد هو ٢ مليون دولار، وبالتالي لم يحدث أي إنخفاض في القيمة.

في ٣١ مايو ٢٠X٦، يُذكر الأصل غير الملموس كما يلي:

السنة	*الأصل غير الملموس* مليون دولار	*الإطفاء* مليون دولار	*القيمة المسجلة* مليون دولار
٢٠X٥	٢	(٧٥/٠)	٢٥/١
٢٠X٦	٣	(٧٥/٠)	٢٥/٢
			٥/٣

يكون المبلغ القابل للإسترداد هو ٢,٥ مليون دولار، لذلك يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة بمبلغ ١ مليون دولار في العام ٢٠X٦.

(٣) إن الربح أو الخسارة من الإعتراف الأولي بالأصل البيولوجي بالقيمة العادلة ومن التغير في القيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٤١ تُشمل في أرباح أو خسائر الفترة. وعليه، تُشمل أرباح بقيمة ٤ مليون دولار في العام ٢٠X٤ في بيان الدخل ويُشمل مبلغ آخر بقيمة ١ مليون دولار في العام ٢٠X٦ في بيان الدخل.

(٤) ينبغي حذف الأعمال العابرة حيث أنه لا يمتثل لمعيار المحاسبة الدولي ١٨ *"الإيراد"*، الذي ينص على أن الإيراد يجب أن يتضمن فقط المنافع الإقتصادية المقبوضة ومستحقة القبض من قبل الشركة في حسابها الخاص. لذلك، يجب تخفيض معدل دوران الإيراد بقيمة ١,٥ مليون دولار + ٢,٥ مليون دولار في العامين ٢٠X٥ و ٢٠X٦ على التوالي، بالإضافة إلى تخفيض مخزون بنفس المبلغ في كلا العامين.

أسئلة إختيار متعدد

١. في أي من الظروف التالية لا تعتبر فيها البيانات المالية للسنة الحالية الخاصة بالمنشأة هي بيانات مالية أولى معدة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؟

(أ) عندما تعد المنشأة بياناتها المالية بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في السنة السابقة ولكنها معدة لأغراض داخلية فقط.

(ب) عندما تعد المنشأة البيانات المالية للسنة السابقة بموجب مبادئ المحاسبة الوطنية المقبولة عموماً.

(ج) عندما تعد المنشأة بياناتها المالية للسنة السابقة بالإنسجام مع كافة متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لكن لا تتضمن هذه البيانات بياناً صريحاً وغير متحفظ حول امتثالها للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(د) عندما تعد المنشأة بياناتها المالية للسنة السابقة بالإنسجام مع كافة متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتتضمن هذه البيانات بياناً صريحاً وغير متحفظ حول امتثالها لهذه المعايير.

الإجابة: (د)

٢. إن شركة "إكس واي زد" هي منشأة تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١. وكانت أحدث البيانات المالية التي عرضتها الشركة بموجب مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥. وقد تبنت الشركة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى وتنوي عرض البيانات المالية الأولى بموجب هذه المعايير بدءاً من ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦. كما تخطط لعرض معلومات مقارنة لفترة مدتها سنتين للعامين ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥. ينبغي إعداد الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بدءاً من:

(أ) ١ يناير ٢٠٠٥

(ب) ١ يناير ٢٠٠٣

(ج) ١ يناير ٢٠٠٤

(د) ١ يناير ٢٠٠٦

الإجابة: (ج)

٣. أي من النقاط التالية ليست تعديلاً مطلوباً في إعداد الميزانية العمومية الإفتتاحية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؟

(أ) الإعتراف بجميع الأصول والإلتزامات التي تقتضي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الإعتراف بها.

(ب) إلغاء الإعتراف ببنود معينة كالأصول أو الإلتزامات إن لم تسمح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمثل هذا الإعتراف.

(ج) الإفصاح كمعلومات مقارنة عن جميع الأرقام بموجب مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً إلى جانب الأرقام الخاصة بالسنة الحالية المعروضة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(د) قياس جميع الأصول والإلتزامات المعترف بها وفقاً للمبادئ الواردة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

الإجابة: (ج)

٤. أي من النقاط التالية غير مؤهل للإعفاء الذي يسمح به المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١؟

(أ) عمليات إندماج الأعمال التي تحدث مسبقاً أو قبل تاريخ التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

(ب) الأدوات المالية (باستثناء الأدوات المالية المركبة).

(ج) فروقات التحويل التراكمية.

(د) الأرباح والخسائر الإكتوارية التراكمية غير المعترف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٩.

الإجابة: (ب)

٥. أي من النقاط التالية غير مؤهل للإعفاء بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١ لأغراض التطبيق بأثر رجعي؟

(أ) محاسبة التحوط

(ب) الأصول والإلتزامات المالية التي أُلغي الإعتراف بها قبل ١ يناير ٢٠٠١.

(ج) التقديرات بموجب مبادئ المحاسبة السابقة المقبولة عموماً.

(د) محاسبة القيمة العادلة للإستثمارات العقارية.

الإجابة: (د)

٣٥ الدفع على أساس الأسهم (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢)

١. الخلفية والمقدمة

١/١ ينطبق هذا المعيار في الحالات التي تشتري فيها المنشأة أو تستلم بضائع وخدمات مقابل الدفع على أساس حقوق الملكية. ويمكن أن تشمل هذه البضائع المخزون، والممتلكات والمصانع والمعدات، والأصول غير الملموسة، والأصول غير المالية الأخرى. إلا أنه يوجد إستثناءان من النطاق العام للمعيار. أولاً، يتم محاسبة إصدار الأسهم لشراء الأصول الصافية في إندماج الأعمال بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *"إندماج الأعمال"*. ولا ينطبق هذا المعيار على معاملات الدفع على أساس الأسهم التي يغطيها نطاق الفقرات ٨–١٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية، الإفصاح والعرض"* أو الفقرات ٥–٧ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية، الإعتراف والقياس"*. لذلك يتم استثناء عقود شراء البضائع التي تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٢ و معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من هذا المعيار.

٢/١ وعلى نحو مماثل، لا ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على تلك المعاملات التي تتم مع موظفين بصفتهم مالكين لحصص حقوق الملكية في المنشأة. لذلك فإنه إذا اشترت المنشأة أسهمها من الموظفين بالقيمة العادلة لتلك الأسهم، فإن هذه المعاملة يتم معالجتها كشراء لأسهم الخزينة ولا تقع ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ إلا إذا كان السعر المدفوع يزيد عن القيمة العادلة، وفي هذه الحالة تعتبر الزيادة بمثابة تعويض.

٣/١ ومن حالات الإعفاء الأخرى هو عندما تقوم المنشأة بإصدار حقوق الأسهم لجميع المساهمين، وتشمل هذه بعض موظفي المنشأة. ومن الأمثلة على بعض ترتيبات الأسهم التي يتم محاسبتها بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ خيارات الشراء، ومكافأة الموظفين مقابل ارتفاع سعر الأسهم، وبرامج ملكية الأسهم، والدفعات مقابل الخدمات إلى المستشارين الخارجيين التي تقوم على أساس رأس المال المساهم للمنشأة.

٢. تعريف المصطلح الرئيسي (وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢)

الدفع على أساس الأسهم: المعاملة التي تستلم فيها المنشأة أو تشتري البضائع والخدمات مقابل أدوات حقوق الملكية للمنشأة أو تتكبد إلتزاماً معيناً للمبالغ التي تستند إلى أسعار أسهم المنشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى في المنشأة.

وتعتمد محاسبة الدفع على كيفية تسوية المعاملة. وتكون الطرق الرئيسية لتسوية المعاملة هي من خلال إصدار أسهم حقوق ملكية أو الدفع نقداً أو حيث يكون للطرف الثالث خيار استلام حقوق الملكية أو النقد.

٣. الإعتراف بالدفع على أساس الأسهم

١/٣ يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ الإعتراف بمصروف معين مقابل البضائع أو الخدمات التي تستلمها المنشأة. ويكون القيد المقابل في السجلات المحاسبية إما إلتزاماً أو زيادة في حقوق ملكية المنشأة، اعتماداً على ما إذا سيتم تسوية المعاملة نقداً أو من خلال أسهم حقوق الملكية. وإذا كان الدفع مقابل البضائع والخدمات مؤهلاً للإعتراف به كأصل، فإنه يتم قيد المصروف على بيان الدخل فقط ما أن يتم بيع الأصل أو تنخفض قيمته.

٢/٣ ومن الأمثلة على هذا شراء المخزون حيث ينبغي تسوية تكلفة الشراء عن طريق إصدار أسهم حقوق ملكية أو حقوق في أسهم حقوق الملكية. وفي هذه الحالة، يتم الإعتراف بالمصروف فقط ما أن يتم بيع المخزون أو تخفيض قيمته.

٣/٣ ينبغي الإعتراف بالبضائع أو الخدمات المشتراة في معاملة دفع على أساس الأسهم عندما يتم استلامها. وفي حال البضائع، سيكون هذا واضحا عند حدوثه. لكنه من الصعب أحياناً أن نحدد متى يتم استلام الخدمات. وفي حال البضائع، لا يكون تاريخ الإستحقاق ملائماً، ولكنه ملائما جدا لخدمات الموظفين. وإذا تم إصدار أسهم تستحق مباشرة، فهناك افتراض بأنها تعتبر عوضاً نقدياً لخدمات الموظفين السابقة. وفي هذه الحالة، يجب أن يكون هناك

إعتراف مباشر بالمصاريف لخدمات الموظفين، حيث يُعتبر أنها تكون قد أُستلمت بالكامل في تاريخ منح الأسهم أو خيارات الأسهم.

٤/٣ وكخيار بديل، إذا لم تستحق خيارات الأسهم لفترة من الوقت، يُعتبر بأن أدوات حقوق الملكية ترتبط بالخدمات التي سيتم تقديمها خلال هذه الفترة التي تدعى بفترة الإستحقاق.

٤. المعاملات التي يتم تسويتها بحقوق الملكية

١/٤ يتم عادة قيد المعاملات التي تتم تسويتها بحقوق الملكية مع الموظفين والمدراء كمصاريف على أساس قيمتها العادلة في تاريخ المنح. ويجب أن تستند القيمة العادلة إلى أسعار السوق متى كان ذلك ممكناً. ولا يتم تداول العديد من الأسهم وخيارات الأسهم في سوق نشط. وفي هذه الحالة، تُستخدم أساليب التقييم مثل نموذج تسعير الخيارات. ويهدف هذا الأسلوب إلى التوصل إلى تقدير لسعر أداة حق الملكية في تاريخ القياس والذي يتم دفعه في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة. ولا يحدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ نموذج التسعير الذي ينبغي إستخدامه لكنه يصف العوامل التي يجب أن تؤخذ في الإعتبار.

٢/٤ يهدف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ بالنسبة للمعاملات القائمة على أساس حقوق الملكية مع الموظفين إلى تحديد تكاليف التعويض والإعتراف بها خلال الفترة التي يتم فيها تقديم الخدمات. على سبيل المثال، إذا منحت المنشأة لموظفيها خيارات أسهم تستحق خلال ثلاث سنوات بشرط أن يستمروا في خدمة المنشأة خلال تلك الفترة، فإنه يتم إتباع الخطوات التالية:

- يتم تحديد القيمة العادلة للخيارات في التاريخ الذي مُنحت فيه.
- يتم قيد هذه القيمة العادلة على بيان الدخل بالتساوي خلال فترة الإستحقاق البالغة ثلاث سنوات مع إدخال التعديلات في كل تاريخ محاسبي لتعكس أفضل تقدير لعدد الخيارات التي ستستحق في النهاية.
- سيتم زيادة حقوق المساهمين بمبلغ يساوي تكلفة بيان الدخل. وتعكس التكلفة في بيان الدخل عدد الخيارات التي تستحق، وليس عدد الخيارات الممنوحة أو عدد الخيارات التي يتم ممارستها. وإذا قرر الموظفون أن لا يمارسوا خياراتهم لأن سعر السهم أقل من سعر الممارسة، فإنه لا يتم إجراء أي تعديل على بيان الدخل.

٣/٤ تحتوي العديد من برامج خيارات أسهم الموظفين على شروط يجب تلبيتها قبل أن يصبح الموظف مخولا للحصول على الأسهم أو الخيارات. وتسمى هذه بشروط الإستحقاق ويمكن أن تقتضي، على سبيل المثال، زيادة في الأرباح أو نمو في سعر أسهم المنشأة قبل منح الأسهم للموظفين.

٤/٤ تتحدد معالجة شروط الإنجاز هذه من خلال ما إذا كانت عبارة عن شروط السوق، أي ما إذا كانت ترتبط هذه الشروط بشكل محدد بسعر أسهم المنشأة في السوق. وتُهمل هذه الشروط لأغراض تقدير عدد أسهم حقوق الملكية التي ستستحق، حيث ينص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على أن هذه الشروط تُؤخذ في الإعتبار عند تحديد القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة.

حالة دراسية ١

تمنح منشأة ما أحد الموظفين خيار أسهم بشرط أن يبقى الموظف في الخدمة لمدة أربع سنوات، وأن يتجاوز سعر السهم في نهاية فترة السنوات الأربعة مبلغ ١٠ دولار.

المطلوب

كيف ستؤثر هذه الشروط على محاسبة الدفع على أساس الأسهم؟

الحل

ينص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ بأن شرط سعر السهم سوف ينعكس بشكل فعال في التقييم الأولي للخيار، وأنه إذا بقي الموظف في الخدمة لمدة أربع سنوات، تُعتبر الخيارات بأنها استحقت بغض النظر عن سعر السهم فعليا. وسيكون على الموظف أن يبقى في الخدمة إلى أن يتم إستحقاق الأسهم.

٥/٤ إذا لم يستند شرط الإنجاز إلى السوق، بل استند مثلا وإلى نمو الأرباح أو حصة السهم من الأرباح، لا يُعتبر أنه أُخذ في الإعتبار في تقدير القيمة العادلة للخيار في تاريخ المنح. لذلك يُؤخذ الشرط في الإعتبار في كل تاريخ محاسبي، عند تقدير عدد خيارات الأسهم أو الأسهم التي سوف تستحق.

مُنح موظف ما خيار أسهم لشراء أسهم شريطة أن يبقى في الخدمة لمدة سنتين وأن ترتفع حصة السهم من الأرباح في المنشأة بنسبة ٣٠٪ على الأقل خلال تلك الفترة. سيستحق خيار الأسهم فقط إذا تحقق هذين الشرطين.

المطلوب

كيف ستؤثر هذه الشروط على محاسبة الدفع على أساس الأسهم؟

الحل

يجب تلبية كلا شرطي الإنجاز من أجل إستحقاق الأسهم. إلا أنه لا يزال يتم الإعتراف بمصروف خيارات الأسهم خلال فترة الإستحقاق بغض النظر عما إذا كان يتم ممارسة خيارات الأسهم تلك أم لا. ولا تجري أية تعديلات باستثناء ربما إعادة تصنيف حقوق الملكية بعد تاريخ الإستحقاق. وفي حال خيارات الأسهم، على سبيل المثال، لا تجري أية تعديلات حتى لو لم يتم ممارسة خيارات الأسهم تلك.

٦/٤ تُعامل التعديلات على أدوات حقوق الملكية كأدوات إضافية بحكم طبيعتها. ويقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ فعليا من المنشأة تجاهل أي تعديل إذا لم يؤدي إلى زيادة إجمالي القيمة العادلة للدفعات على أساس الأسهم أو إذا لم يكن بخلاف ذلك مفيدا للموظف. وهذا يعني أنه حتى إذا تم تخفيض إجمالي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة نتيجة التغيرات في بنودها وشروطها، لا يزال يتم الإعتراف بالمصروف المرتبط بالخيار الأصلي كما لو أن التعديل لم يحدث. ويُعترف بأي تعديل يؤدي إلى زيادة إجمالي القيمة العادلة للدفع على أساس الأسهم كمصروف خلال الفترة من تاريخ حدوث التعديل حتى تاريخ إستحقاق الأسهم.

٧/٤ إذا حدث تعديل بعد فترة الإستحقاق، ينبغي الإعتراف بالزيادة في القيمة العادلة مباشرة خلال أي فترة إستحقاق منقحة. وإذا كان التعديل يوفر بعض المنافع الإضافية للموظفين– على سبيل المثال، يمكن إلغاء شرط الإنجاز– ينبغي أن يؤخذ هذا في الإعتبار في تحديد عدد أدوات حقوق الملكية التي من المتوقع إستحقاقها.

٨/٤ إذا تم إلغاء أو تسوية أداة حق الملكية خلال فترة الإستحقاق، فإنها تُعامل وكأن تاريخ الإستحقاق قد امتد للأمام، ويتم تحميل رصيد القيمة العادلة الذي لم يتم بعد قيده كمصروف على حساب الدخل مباشرة. وإذا دُفع التعويض مقابل الإلغاء أو التسوية، يتم اقتطاع أي نقد مدفوع للقيمة العادلة للخيارات في تاريخ الإلغاء من حقوق الملكية ويُعامل أي مبلغ يُدفع بالفائض عن القيمة العادلة كمصروف. وإذا قامت المنشأة بإلغاء أداة حق الملكية وإصدار أدوات بديلة، يتم معالجة المعاملة كتعديل، وتكون القيمة العادلة المتزايدة هي الفرق بين القيمة العادلة للأداة البديلة والقيمة العادلة للأداة الأصلية.

حالة عملية
استخدمت زيوريخ فايننشال سيرفيسيز مسودة العرض ٢ *"الدفع على أساس الأسهم"* في بياناتها المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣. وكانت النتيجة زيادة في الرصيد الإفتتاحي للإحتياطات بمبلغ ١٣٥ مليون دولار لتعكس القيمة العادلة للدفعات التي تمت على أساس الأسهم كرأسمال مدفوع إضافي.

٥. المعاملات التي يتم تسويتها نقدا

١/٥ تحدث معاملات الدفع على أساس الأسهم التي يتم تسويتها نقدا عندما يتم الدفع مقابل البضائع أو الخدمات بمبالغ تستند إلى سعر أسهم المنشأة أو أدوات حقوق الملكية الأخرى. ويكون المصروف بالنسبة للمعاملات التي يتم تسويتها نقدا– على سبيل المثال، مكافأة الموظفين مقابل ارتفاع سعر الأسهم، هو بالأساس عبارة عن النقد المدفوع من قبل المنشأة. وتخول المكافأة السابق ذكرها الموظفين بالحصول على دفعات نقدية مساوية للزيادة في سعر السهم لعدد معين من أسهم المنشأة خلال فترة محددة. تؤدي المعاملة التي يتم تسويتها نقدا إلى خلق إلتزام. وتبنى التكاليف التي يُعترف بها لهذا الإلتزام على أساس القيمة العادلة للأداة في تاريخ إعداد التقارير. يتم إعادة قياس القيمة العادلة للإلتزام في كل تاريخ إعداد تقارير إلى أن تتم تسويتها في النهاية.

٢/٥ لذلك يكون المصروف المتراكم المعترف به في تاريخ إعداد التقارير عبارة عن القيمة العادلة في تاريخ إعداد التقارير مضروبة بمقدار الوقت الذي انقضى من فترة الإستحقاق. ويتم مباشرة الإعتراف بأي تغيير في القيمة العادلة بين تاريخ الإستحقاق وتاريخ التسوية.

حالة دراسية ٣

تصدر المنشأة مكافأة الموظفين مقابل ارتفاع سعر الأسهم في ١ يوليو ٢٠X٥، وتكون نهاية السنة للمنشأة هي بتاريخ ٣٠ يونيو ٢٠X٦. وتستحق الحقوق في ٣٠ يونيو ٢٠X٩. وبلغت قيمة مكافأة الموظفين مليون دولار في بداية السنة. وارتفعت القيمة العادلة في ٣٠ يونيو ٢٠X٦ بمبلغ ٦٠٠,٠٠٠ دولار.

المطلوب

ما هو مصروف مكافأة الموظفين مقابل ارتفاع سعر الأسهم للسنة المنتهية في ٣٠ يونيو ٢٠X٦؟

الحل

تزداد مصاريف السنة إلى ٤٠٠,٠٠٠ دولار من ٢٥٠,٠٠٠ دولار لكل سنة (٢٥٠ + ٦٠٠/٤)، مع الإعتراف بالرصيد المتبقي بقيمة ١,٢ مليون دولار خلال مدة الثلاث سنوات المتبقية. وإذا كان سيتم تسوية مكافأة الموظفين في عام ٢X١١، فإنه يتم إظهار أي تغيير في القيمة العادلة بين عامي ٢٠X٩ و ٢X١١ في البيانات المالية مباشرة.

٣/٥ خلافاً للمعاملات التي يتم تسويتها بحقوق الملكية، يتم مباشرة الإعتراف بأي تخفيض في قيمة المكافأة، حتى لو لم يتم ممارسة المكافأة. ويمكن أن يحدث الدفع لمعاملة قائمة على أساس الأسهم ويتم تسويتها نقدا بعد تقديم الخدمات.

٦. المعاملات التي يمكن تسويتها مقابل الأسهم أو النقد

١/٦ تسمح بعض معاملات الدفع على أساس الأسهم للمنشأة أو الموظف خيار تسوية المعاملة إما نقداً أو عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية. وقد يحق للموظف أن يختار بين الدفع بما يساوي سعر الأسهم في السوق أو أن يُمنح أسهماً خاضعة لبعض الشروط- على سبيل المثال، لا يستطيع بيعها خلال فترة زمنية ما. وتعتمد محاسبية هذا النوع من الأدوات على الفريق الذي يكون له الخِيار بتحديد أسلوب التسوية ومدى تكبد المنشأة لإلتزام معين.

إذا كان للموظف الحق في إختيار أسلوب التسوية، يُعتبر أن المنشأة قد أصدرت أداة مالية مركبة (أي أنها أصدرت أداة تشتمل على عنصر دين- مكون النقد- وعنصر حقوق ملكية- حيث يحق للموظف استلام أدوات حقوق الملكية).

٢/٦ إذا كان من الممكن قياس القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات المستلمة مباشرة وبسهولة، يتم تحديد عنصر حقوق الملكية بأخذ القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات مطروحا منها القيمة العادلة لعنصر الدين في هذه الأداة. ويكون عنصر الدين هو أساسا الدفعة النقدية التي ستحدث. وإذا قيست القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية المعطاة، فإنه ينبغي تحديد القيمة العادلة لمجمل الأداة المركبة. ويصبح عنصر حقوق الملكية هو الفرق بين القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة مطروحا منها القيمة العادلة لعنصر الدين.

حالة دراسية ٤

قامت منشأة ما بشراء ممتلكات ومصانع ومعدات مقابل ١٠ مليون دولار. ويستطيع المورد أن يختار طريقة تسوية سعر الشراء. والخيارات عبارة عن استلام مليون سهم من أسهم المنشأة خلال سنة واحدة أو استلام دفعة نقدية خلال ستة أشهر تساوي القيمة السوقية لما مقداره ٨٠٠,٠٠٠ من أسهم المنشأة. وتُقدّر القيمة العادلة للبديل الأول بمبلغ ١١ مليون دولار والقيمة العادلة للبديل الثاني بمبلغ ٩ ملايين دولار.

المطلوب

اشرح كيف تتم محاسبة هذه المعاملة.

الحل

عندما تستلم المنشأة الممتلكات والمصانع والمعدات، فإنها ينبغي أن تسجل إلتزاماً بمبلغ ٩ مليون دولار وزيادة في حقوق الملكية بمبلغ واحد مليون دولار (الفرق بين قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات والقيمة العادلة للإلتزام).

حالة دراسية ٥

تمنح منشأة ما أحد موظفيها الحق في أن يختار مليون سهم أو أن يستلم دفعة نقدية تساوي ٧٥٠ ألف سهم. وفي تاريخ المنح، كانت قيمة سعر السوق للسهم هي ٦ دولار. وتقدر المنشأة بأن القيمة العادلة لبديل السهم هو ٥ دولار لكل سهم.

المطلوب

اشرح كيف تتم محاسبة هذه المعاملة.

الحل

تكون القيمة العادلة لبديل حقوق الملكية هي ١ مليون × ٥ دولار، أو ٥ مليون دولار. وتكون قيمة البديل النقدي هي ٦ دولار × ٧٥٠,٠٠٠ سهم، أو ٤,٥ مليون دولار. لذلك تُعتبر القيمة العادلة لعنصر حقوق الملكية للأداة المالية المركبة بأنها الفرق بين هاتين القيمتين، أو ٥٠٠,٠٠٠ دولار. وفي تاريخ التسوية، ينبغي قياس عنصر الإلتزام في مُكوّن الدين بالقيمة العادلة. من ثم يحدد أسلوب التسوية الذي يختاره الموظف المحاسبة النهائية.

٣/٦ عندما يكون الحق في عمليات تسوية حقوق الملكية أكثر قيمة من حق التسوية نقداً، يتم محاسبة القيمة العادلة التزايدة كمعاملة يتم تسويتها بحقوق الملكية.

٤/٦ عندما تختار المنشأة أسلوب التسوية، يجب أن تحدد ما إذا كان يوجد إلتزاماً تعاقدياً بالتسوية نقدا. يتم معالجة المعاملة عادة كمعاملة يتم تسويتها نقدا إذا كان لدى المنشأة ممارسة سابقة أو سياسة معلنة للتسوية نقداً أو إذا كان خيار التسوية بأدوات حقوق الملكية ليس له جوهر تجاري أو إذا كانت أدوات حقوق الملكية التي سوف تصدر قابلة للاسترداد. وإذا لم تتضح أي من الشروط الأخرى، تقوم المنشأة بمحاسبة المعاملة على أنها معاملة يتم تسويتها بحقوق الملكية. وإذا تمت محاسبة المعاملة على أنها معاملة يتم تسويتها بحقوق الملكية، فإن المحاسبة عند حدوث التسوية تعتمد على البديل الأكثر قيمة.

حالة عملية

تبنت (يونيلفر) المعيار الأمريكي حول الدفع على أساس الأسهم في بياناتها المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣. ويتلخص الأثر في تخفيض الأرباح التشغيلية للسنة بمبلغ ١١٦ مليون يورو، والسنة التي تسبقها بمبلغ ٩٩ مليون يورو. وتنوي (يونيلفر) إستخدام المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ في المستقبل.

٧. المدلولات الضمنية للضريبة المؤجلة

١/٧ يكون التخفيض الضريبي في بعض الإختصاصات متاحا للمعاملات القائمة على أساس الأسهم. ومن غير المرجح أن يكون مبلغ الخصم الضريبي مساوياً للمبلغ المقيد على حساب بيان الدخل بموجب هذا المعيار.

٢/٧ غالباً ما يُبنى الخصم الضريبي على أساس القيمة الجوهرية للخيار، وهو الفرق بين سعر السوق وسعر الممارسة لخيار الأسهم. كما أنه من المحتمل أن ينشأ أصل ضريبي مؤجل يمثل الفرق بين الأساس الضريبي لخدمات الموظف المستلمة حتى تاريخه والمبلغ المسجل، والذي سيكون في العادة صفراً.

٣/٧ سيتم الإعتراف بالأصل الضريبي المؤجل إذا كان لدى المنشأة أرباح مستقبلية كافية خاضعة للضريبة يمكن عمل تقاص مقابلها. وينبغي توزيع المنافع الضريبية المستقبلية المتوقعة بين بيان الدخل وحقوق الملكية.

٤/٧ ينبغي التعامل مع الإعتراف بالأصل الضريبي المؤجل وفق الأساس التالي:

- إذا كان الخصم الضريبي المقدر أو الفعلي أقل من المصروف التراكمي المعترف به أو مساويا له، يتم الإعتراف بالمنافع الضريبية ذات الصلة في بيان الدخل.
- إذا تجاوز الخصم الضريبي المقدر أو الفعلي مصروف التعويض التراكمي المعترف به، يتم الإعتراف بالمنافع الضريبية الزائدة مباشرة في عنصر منفصل من حقوق الملكية.

حالة دراسية ٦

تعمل منشأة ما في منطقة ضريبية تستلم خصم ضريبي مساوياً للقيمة الجوهرية لخيارات الأسهم في تاريخ ممارستها. وتمنح المنشأة خيارات الأسهم لموظفيها بقيمة عادلة تبلغ ١,٦ مليون دولار في تاريخ المنح. ويمنح الإختصاص الضريبي

تخفيض ضريبي للقيمة الجوهرية للخيارات، والتي تبلغ ٢ مليون دولار. ويبلغ معدل الضريبة المطبق على المنشأة ٣٠٪، وتستحق خيارات الأسهم خلال سنتين.

المطلوب

اشرح كيف يتم محاسبة هذه المعاملة.

الحل

يتم الإعتراف بالأصل الضريبي المؤجل بمبلغ ٢ مليون دولار × ٣٠٪ معدل الضريبة × (١) سنة ÷ (٢) سنة ويساوي ٣٠٠,٠٠٠ دولار. ويسجل بالجانب الدائن على بيان الدخل مبلغ ١,٦ مليون دولار × ٣٠٪ × ٢/١، ويساوي ٢٤٠,٠٠٠ دولار، ويسجل بالجانب الدائن على حقوق الملكية مبلغ ٠,٤ مليون دولار × ٣٠٪ × ٢/١، ويساوي ٦٠,٠٠٠ دولار. وحيث أن القيمة الجوهرية لمبلغ ٢ مليون دولار تزيد عن المصاريف التي سوف تسجل بمبلغ ١,٦ مليون دولار، فإنه يتم قيد جزء من الأصل الضريبي المؤجل ضمن حقوق الملكية. وإذا تجاوزت المصاريف في المستقبل القيمة الجوهرية، يُنقل المبلغ المسجل في حقوق الملكية إلى الدخل. ومن الواضح أنه سيتم الإعتراف بالضريبة المؤجلة فقط إذا كانت هناك أرباح كافية خاضعة للضريبة متنبأ بها في المستقبل يمكن عمل تقاص مقابلها.

٥/٧ بالنسبة لمعاملات الدفع على أساس الأسهم التي تسويتها نقداً، يقتضي هذا المعيار بأن يستند الخصم الضريبي المقدر إلى سعر السهم الحالي. ونتيجة لذلك، يتم الإعتراف بجميع المنافع الضريبية المستلمة أو المتوقع استلامها في بيان الدخل.

٨. الإفصاح

١/٨ يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ متطلبات إفصاح شاملة تحت ثلاثة عناوين رئيسية:

(١) معلومات تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم طبيعة ونطاق معاملات الدفع على أساس الأسهم التي كانت قائمة خلال الفترة

(٢) معلومات تتيح للمستخدمين معرفة كيفية تحديد القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات المستلمة أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي منحت خلال الفترة

(٣) معلومات تتيح لمستخدمي البيانات المالية فهم تأثير المصاريف التي نشأت عن معاملات الدفع على أساس الأسهم على بيان دخل المنشأة خلال الفترة

٢/٨ يعتبر تاريخ ٧ نوفمبر ٢٠٠٢ تاريخاً رئيسياً للأحكام الإنتقالية للمعيار، وهو تاريخ تطبيق مسودة العرض الخاصة بالدفعات على أساس الأسهم. وينطبق هذا المعيار على أدوات حقوق الملكية الممنوحة بعد ٧ نوفمبر ٢٠٠٢، لكنها لم تستحق بعد في تاريخ نفاذ المعيار وهو الأول من يناير ٢٠٠٥. كما ينطبق على الإلتزامات الناشئة عن المعاملات التي تتم تسويتها نقدا والتي تكون قائمة بتاريخ ١ يناير ٢٠٠٥.

حالة دراسية ٧

قامت شركة بلاسيبو، وهي شركة عامة محدودة، بشراء جميع أسهم شركة مديسين، وهي شركة عامة محدودة أيضاً، من خلال إصدار أسهم عادية لشركة بلاسيبو. تم محاسبة إندماج الأعمال كعملية إستملاك. خضعت شركة مديسين لشراء كامل الحصص من قبل الإدارة، حيث كانت جميع الأسهم مملوكة من قبل إدارة الشركة. وكجزء من العوض النقدي للشراء، وافقت شركة بلاسيبو على أن تدفع مبلغاً آخر لفريق الإدارة إذا ارتفعت حصة السهم من الأرباح في الشركة بنسبة ٥٠٪ خلال السنة القادمة، وإذا بقي فريق الإدارة عاملاً لدى شركة بلاسيبو في نهاية هذه الفترة. وكان العوض الطارئ هو سهماً عادياً واحداً في شركة بلاسيبو مقابل ١٠ أسهم محتفظ بها من قبل فريق الإدارة.

هذا وقد أصدرت شركة بلاسيبو خيارات أسهم لبعض موظفي شركة مديسين في بادرة حسن نية عند إستملاك الشركة.

وتعتمد شركة بلاسيبو الدولار كعملة وظيفية لها. والشركة مسجلة في عدة أسواق بورصة ولديها في الوقت الحالي عرض أسعار في سوق البورصة الألمانية. ويبلغ حالياً سعر السوق لعرض الأسعار ٢٥ يورو لكل سهم. كما أن خيارات الأسهم التي صدرت لموظفي شركة مديسين كانت تلك التي عرضت في سوق البورصة الألمانية. ولخيارات الأسهم فترة إستحقاق مدتها ثلاث سنوات.

المطلوب

ناقش المدلولات الضمنية للأحداث المذكورة أعلاه.

الحل

لا تندرج الأسهم الصادرة لفريق الإدارة من أجل شراء شركة مديسين ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. ولكنها تعامل بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ *"إندماج الأعمال"*، حيث أن الإستملاك كان بالأساس

عبارة عن إندماج أعمال. إلا أنه يمكن أو لا يمكن محاسبة الأسهم الصادرة كعوض طارئ بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. حيث ينبغي دراسة طبيعة إصدار الأسهم. ويكمن السؤال فيما إذا كانت الأسهم الإضافية التي سيتم إصدارها هي عبارة عن تعويض أم أنها جزء من سعر الشراء. وهناك حاجة لفهم السبب وراء احتواء إتفاقية الإستملاك على مخصص لدفعة طارئة. ومن المحتمل أن يكون السعر المدفوع مبدئيا من قبل شركة بلاسيبو قد كان منخفضاً جداً، وبالتالي يمثل هذا عوضاً آخراً للشراء. لكن في هذه الحالة ترتبط الدفعة الإضافية بالتوظيف المستمر. وعليه يمكن المناقشة أنه بسبب وجود ارتباط بين العوض الطارئ والتوظيف المستمر، فإنها تمثل إتفاقية تعويض ينبغي شملها ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢.

استلمت شركة مديسين منافع الخدمات المقدمة من قبل موظفيها. ونتيجة لذلك، يتعين عليها أن تسجل المصاريف التي ترتبط بهذا الدفع على أساس الأسهم، رغم أنه تم منح خيارات الأسهم من قبل شركة بلاسيبو.

لا يوجد مشتقة ضمنية في هذا الدفع على أساس الأسهم للموظفين الذي تتم محاسبته بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ويبدو أنه يوجد مشتقة ضمنية لأن الأسهم مسعرة بعملة أخرى. غير أنه ينبغي دوما التعبير عن الدفعات على أساس الأسهم التي تتم تسويتها بحقوق الملكية بالعملة الوظيفية للمنشأة. لذلك يتم تحديد القيمة العادلة الإجمالية للخيارات في تاريخ المنح بالدولار وليس باليورو. ولا تتغير قيمة المنح خلال عمر الخيارات حتى في حالة تقلب سعر الصرف أو سعر السوق.

لكن إذا تمت تسوية خيارات الأسهم نقداً، يتم تسجيل الإلتزام بعملة اليورو وينبغي إعادة قياسه في تاريخ كل ميزانية عمومية. ويتم الإعتراف بأي تغييرات في القيمة العادلة لهذا الإلتزام في الأرباح والخسائر.

حالة دراسية ٨

الحقائق

طلبت شركة بلايفول مقدارا من البضاعة من أحد الموردين في ١ يوليو ٢٠X٥، وذكر المورد أن البضائع سوف تُشحن وتُسلّم في ١ سبتمبر ٢٠X٥. لكن البضاعة أُستلمت فعلاً في ٣٠ سبتمبر ٢٠X٥. وقد وافق المورد على قبول ٢٠٠٠ سهم في شركة بلايفول كثمن للبضاعة. وقد استلمت شركة بلايفول فاتورة بمبلغ ٥٠,٠٠٠ دولار. وهذه الفاتورة هي لأغراض المحاسبة فقط حيث أنه من الصعب تحديد القيمة العادلة للبضاعة بسبب طبيعتها المتخصصة جدا. وتُمنح الأسهم مباشرة للمورد حال استلامها.

إن مدراء المنشأة غير متأكدين من الأثر الذي سيتأتى عن الحركة في أسعار أسهم المنشأة على الدفعات على أساس الأسهم التي تتم تسويتها بحقوق الملكية.

وقبل التاريخ المعمول به في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، كانت شركة بلايفول قد منحت خيارات أسهم لكل مدير من مدرائها. وفي ١ يناير ٢٠X٦، قررت الشركة إعادة تسعير الخيارات بسعر ممارسة جديد.

ومنحت شركة بلايفول أيضاً مكافأة الموظفين مقابل ارتفاع سعر الأسهم إلى أعضاء لجنة الإدارة الوسطى. وتوفر المكافأة لهؤلاء الموظفين الحق في استلام نقد بما يساوي الإرتفاع في سعر أسهم المنشأة منذ تاريخ المنح، الذي صادف الأول من يناير ٢٠X٦. وتستحق جميع الحقوق في ٣١ ديسمبر ٢٠X٧، ويمكن ممارستها خلال ٢٠X٨. ومن المتوقع أن يترك ٥٪ من موظفي الإدارة الوسطى أعمالهم خلال الفترة حتى ٣١ ديسمبر ٢٠X٧.

المطلوب

تود المنشأة بأن تعرف المدلولات الضمنية لإصدار الأسهم وخيارات الأسهم أعلاه فيما يخص البيانات المالية لشركة بلايفول والشركة التابعة لها. تجاهل آثار الضريبة المؤجلة.

الحل

بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، يكون التاريخ الذي يتم فيه قياس قيمة الأسهم هو التاريخ الذي تحصل فيه شركة بلايفول على البضائع، لذلك يكون هذا التاريخ هو ٣٠ سبتمبر ٢٠X٥. وحيث أنه لا يمكن تحديد القيمة العادلة للبضائع بشكل موثوق ولأن قيمة الفاتورة بمبلغ ٥٠,٠٠٠ دولار هي قيمة مصطنعة محضة، ينبغي إستخدام القيمة العادلة للأسهم للأغراض المحاسبية. وينتج عن سعر السوق للأسهم في ٣٠ سبتمبر مضروبا بالأسهم الصادرة المبلغ الذي يتعين قيده كمصروف ومعاملته كقيمة للأصول.

إن التغير في سعر أسهم المنشأة لا تأثير له على تقييم الدفعات على أساس الأسهم التي تتم تسويتها بحقوق الملكية. ومن الواضح فيما يخص البضاعة، بأن قيمتها سوف تتحدد من خلال سعر السوق للأسهم في هذه الحالة. ويتم عادة تحديد المبلغ الذي يُعترف به كمصروف في تاريخ المنح ويستند إلى عدد الأسهم التي تستحق في النهاية. أما فيما يتعلق بالدفع على أساس الأسهم الذي يتم تسويته نقدا، يتم إعادة قياس هذه الإلتزامات في تاريخ كل ميزانية عمومية. لذلك يمكن أن يؤثر التغيير في سعر أسهم المنشأة على الإلتزام الذي يُعترف به.

لا يطلب من شركة بلايفول أن تطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على المنح الأصلي لخيارات الأسهم فقد تم منح الأدوات قبل تاريخ تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢. إلا أنه يُطلب منها تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ على التعديلات حيث أن إعادة التسعير حدث بعد الأول من يناير ٢٠X٥. ويتم حساب إجمالي مصروف التعويض عن طريق الحساب المبدئي للقيمة المتزايدة للمكافأة التي أعيد تسعيرها. وهذا هو الفرق بين القيمة العادلة للمكافأة التي تم إعادة تسعيرها والقيمة العادلة للمكافأة الأصلية. وتُضرب هذه القيمة المتزايدة لكل خيار أسهم بعدد خيارات الأسهم التي من المتوقع أن تستحق ويتأتى عنها مصروف التعويض الإجمالي. ويتم توزيع هذا المصروف على مدى فترة الإستحقاق ويأخذ أيضا في الإعتبار أية تقديرات منقحة للمدراء الذين يتوقع أن يتركوا وظائفهم.

وفي تاريخ المنح، سوف تحتاج شركة بلايفول لأن تقدر القيمة العادلة لكل من مكافآت الموظفين مقابل ارتفاع سعر الأسهم. وسيتم إجراء حساب المصروف والإلتزام بدءا من ٣١ ديسمبر ٢٠X٦. وسيكون هذا عدد الموظفين الذين يستحقون الحصول على مكافأة الموظفين مضروباً بعدد المكافآت التي يتسلمها كل منهم مضروباً بالقيمة العادلة ومضروباً بسنة واحدة ومقسوماً على سنتين، حيث تستحق مكافآت الموظفين مقابل ارتفاع سعر الأسهم خلال فترة السنتين. ويتم إجراء حساب مشابه خلال السنة حتى ٣١ ديسمبر ٢٠X٧، حيث يتم حساب مصاريف عام ٢٠X٧ على أنها الفرق بين القيمة العادلة للإلتزام في ٣١ ديسمبر ٢٠X٦ و ٣١ ديسمبر ٢٠X٧. وإذا أفترض بأن جميع مكافآت الموظفين مقابل ارتفاع سعر الأسهم سيتم ممارستها في ٣١ ديسمبر ٢٠X٨، فإنه يتم إعادة حساب قيمة الدفعة النقدية للموظفين بإستعمال القيمة العادلة للمكافآت في تاريخ ممارستها، أي في ٣١ ديسمبر ٢٠X٨. ويتم أيضاً قيد أي زيادة في الإلتزام المتوقع في ٣١ ديسمبر ٢٠X٧ كمصروف.

حالة دراسية ٩

الحقائق

تمنح شركة ماك، وهي شركة عامة محدودة، ٥,٠٠٠ من خيارات الأسهم لكل من موظفيها التنفيذيين البالغ عددهم ٢٠ موظف في ١ يونيو ٢٠X٥ حسب شروط الإستحقاق التالية:

- يجب أن يبقى الموظفون التنفيذيون في خدمة الشركة خلال فترة الإستحقاق.
- يجب أن يصل سعر السهم الواحد إلى ١٠ دولار قبل أن تستحق خيارات الأسهم.
- يجب أن تزيد أرباح الشركة تراكميا بنسبة تزيد عن ٥٪ في السنة الأولى، و ١٠٪ في السنة الثانية و ١٦٪ في السنة الثالثة بعد تاريخ المنح حتى تستحق الخيارات في تلك السنة.

قامت الشركة بحساب القيمة العادلة لكل خيار في تاريخ المنح بمبلغ ٥ دولار. وسعر الممارسة للخيار هو ٣ دولار ويصادف تاريخ الممارسة ١ أغسطس ٢٠X٨. وتستحق الأسهم ما أن يتم تحقيق جميع الشروط أعلاه.
لقد ازدادت أرباح الشركة بنسبة ٤٪ في السنة حتى ٣١ مايو ٢٠X٦. وفي ذلك التاريخ، من المتوقع أن تزيد الأرباح بنسبة ٧٪ في عام ٢٠X٧ و ٦٪ في عام ٢٠X٨. إضافة إلى ذلك، فإنه من المتوقع أن يترك العمل مدير واحد في كل سنة.

وفي ٣١ مايو ٢٠X٦ لم يترك العمل أي مدير، ولكن من المتوقع أن مديرين اثنين سوف يتركان العمل في السنة التالية (وقد فعلا ذلك) كما سيترك العمل مديران اثنان خلال السنة حتى ٣١ مايو ٢٠X٨. وستكون الزيادة التراكمية في الأرباح في نهاية ٣١ مايو ٢٠X٧ بنسبة ١٠٪، وسيتم تحقيق هدف الإنجاز في العام ٢٠X٨، وسيترك العمل مدير واحد في تلك السنة.
إن أسهم المنشأة هي أسهم عادية بقيمة دولار واحد، ويبلغ معدل الضريبة المطبق في المنطقة ما نسبته ٣٠٪. وتستند التخفيضات الضريبية إلى القيمة الجوهرية للسهم. وفيما يلي سعر السهم في شركة ماك:

	دولار لكل سهم
١ يونيو ٢٠X٥	٥
٣١ مايو ٢٠X٦	٧
٣١ مايو ٢٠X٧	١٠
٣١ مايو ٢٠X٨	١٣
١ أغسطس ٢٠X٨	١٤

المطلوب

بيّن القيود المحاسبية، بما في ذلك الضرائب المؤجلة، لمعاملات الدفع على أساس الأسهم أعلاه.

الحل

ينص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ في الفقرة ٢١، على أن القيمة العادلة في تاريخ المنح للدفع على أساس الأسهم وفق شرط قائم على أساس السوق استوفى جميع شروط الإستحقاق الأخرى يجب الإعتراف بها بغض النظر عما إذا يتم تلبية شرط السوق. لذلك يمكن تجاهل شرط السوق لغرض محاسبة معاملة الدفع على أساس السهم.

حساب التكاليف

إن القيمة العادلة للمكافأة المتوقع أن تستحق هي ٥٠٠٠ × (٢٠ – ٢) × ٥ دولار= ٤٥٠,٠٠٠ دولار.

٣١ مايو ٢٠X٦

لم تحقق الأرباح المبلغ المستهدف، ولكنه من المتوقع أنه بحلول ٣١ مايو ٢٠X٧ سيتم تحقيق المبلغ المستهدف من الأرباح. لذلك، تكون فترة الإستحقاق لمدة سنتين من تاريخه. كما أنه من المتوقع أن يترك العمل مديران اثنان في هذا التاريخ.

لذلك تكون تكلفة التعويض هي ٤٥٠,٠٠٠ ÷ ٢ =	٢٢٥,٠٠٠ دولار
مصروف منافع الموظفين — بيان الدخل	٢٢٥,٠٠٠ دولار
حقوق الملكية (حساب منفصل)	٢٢٥,٠٠٠ دولار

٣١ مايو ٢٠X٧

من المتوقع أن يترك في هذا التاريخ أربعة مدراء. ولا تستحق الأسهم لأن الأرباح قد ازدادت بشكل تراكمي بنسبة ١٠٪ فقط، وليس أكثر من ١٠٪. وعليه تكون فترة الإستحقاق ثلاث سنوات.

لذلك تكون تكلفة التعويض (تراكمية)	
٥٠٠٠ × (٢٠ — ٤) × ٥ دولار × ٣/٢	٢٦٦,٦٦٧
مصروف منافع الموظفين — بيان الدخل	
(٢٦٦,٦٦٧ — ٢٢٥,٠٠٠)	٤١,٦٦٧
حقوق الملكية (عنصر منفصل)	٤١,٦٦٧

٣١ مايو ٢٠X٨

تكلفة التعويض [٥٠٠٠ × (٢٠ — ٣) × ٥ دولار]	٤٢٥,٠٠٠
مصروف منافع الموظفين (٤٢٥,٠٠٠ — ٢٦٦,٦٦٧)	١٥٨,٣٣٣
حقوق الملكية (عنصر منفصل)	١٥٨,٣٣٣
تسجيل أسهم صادرة	
حساب تراكم حقوق الملكية	٤٢٥,٠٠٠
رأس المال المساهم للمنشأة	٨٥,٠٠٠
علاوة إصدار	٣٤٠,٠٠٠

١ أغسطس ٢٠X٨

النقد المستلم ٥٠٠٠ × ١٧ × ٣ دولار	٢٥٥,٠٠٠
علاوة إصدار	٢٥٥,٠٠٠

الآثار الضريبية

	٢٠X٦/٥/٣١	٢٠X٧/٥/٣١	٢٠X٨/٥/٣١ (تاريخ الإستحقاق)	٢٠X٨/٨/١ (تاريخ الممارسة)
القيمة الجوهرية (سعر السهم — سعر الممارسة)	٤ دولار	٧ دولار	١٠ دولار	١١ دولار
الخيارات التي من المتوقع إستحقاقها	٩٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠	٨٥,٠٠٠	٨٥,٠٠٠
منافع ضريبية (القيمة الجوهرية)	١٨٠,٠٠٠ [1]	٣٧٣,٣٣٣ [2]	٨٥٠,٠٠٠	٩٤٥,٠٠٠
مصروف التعويض (تراكمي)	٢٢٥,٠٠٠	٢٦٦,٦٦٧	٤٢٥,٠٠٠	٤٢٥,٠٠٠
أصول ضريبة مؤجلة بنسبة ٣٠٪ من منافع الضريبية	٥٤,٠٠٠	١١٢,٠٠٠	٢٥٥,٠٠٠	—
رصيد الضرائب غير المحصلة				٢٨٣,٥٠٠ [3]
الحركة في الأصول الضريبية المؤجلة	٥٤,٠٠٠	٨٥,٠٠٠	١٤٣,٠٠٠	(٢٥٥,٠٠٠)
معترف بها في الأرباح/الخسائر	٥٤,٠٠٠	٢٦,٠٠٠ [4]	٤٧,٥٠٠ [5]	(١٢٧,٥٠٠)
معترف بها في حقوق الملكية		٣٢,٠٠٠	٩٥,٥٠٠	(١٢٧,٥٠٠)
		(الرصيد)	(الرصيد)	

١ (٩٠,٠٠٠ X ٤ X ٢/١)

٢ (٨٠,٠٠٠ X ٧ X ٣/٢)

٣ (٩٤٥ X ٠,٣)

٤ (٢٦٦,٦٦٧ X ٣٠٪ - ٥٤,٠٠٠)

٥ (٤٢٥,٠٠٠ X ٣٠٪ - ٥٤,٠٠٠ - ٢٦,٠٠٠)

يوضح التفسير ٨ التابع للجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *ونطاق تطبيق* المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، بأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ *"الدفع على أساس الأسهم"* ينطبق على الترتيبات التي تقوم فيها المنشأة بإتمام دفعات على أساس الأسهم بعوض نقدي قيمته صفر أو بعوض نقدي غير كاف.

أسئلة إختيار متعدد

١. أي من المعاملات التالية التي تتضمن إصدار الأسهم لا تقع ضمن تعريف الدفع "على أساس الأسهم" بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢؟
(أ) خطط شراء أسهم الموظفين.
(ب) خطط خيارات أسهم الموظفين.
(ج) الدفعات على أساس الأسهم التي تتعلق بإستملاك شركة تابعة.
(د) مكافأة الموظفين مقابل ارتفاع سعر الأسهم.
الإجابة (ج)

٢. أي من العبارات التالية صحيحة بخصوص متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢؟
(أ) تُعفى الشركات الخاصة.
(ب) تُعفى الشركات "الصغيرة".
(ج) تُعفى الشركات التابعة التي تستخدم أسهم شركتها الأم كعوض نقدي للبضائع والخدمات.
(د) لا توجد إعفاءات من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢.
الإجابة (د)

٣. تصدر منشأة ما الأسهم كعوض نقدي لشراء البضاعة. وتم إصدار الأسهم في ١ يناير ٢٠X٤. حيث تباع البضاعة لاحقا في ٣١ ديسمبر ٢٠X٥. بلغت قيمة البضاعة في ١ يناير ٢٠X٤ ما قيمته ٣ مليون دولار. ولم تتغير هذه القيمة حتى تاريخ البيع. وبلغت عائدات البيع ٥ مليون دولار. وبلغت القيمة السوقية للأسهم الصادرة ٣,٢ مليون دولار. أي من العبارات التالية تصف بشكل صحيح المعالجة المحاسبية لمعاملة الدفع هذه على أساس الأسهم؟
(أ) تزداد حقوق الملكية بمبلغ ٣ مليون دولار، وتزداد قيمة البضاعة بمبلغ ٣ مليون دولار، ويتم قيد قيمة البضاعة كمصروف عند البيع في ٣١ ديسمبر ٢٠X٥.
(ب) تزداد حقوق الملكية بمبلغ (٣,٢) مليون دولار، وتزداد قيمة اللوازم بمبلغ (٣,٢) مليون دولار، وقيمة اللوازم تصرف عند البيع في ٣١ كانون الأول عام ٢٠×٥.
(ج) تزداد حقوق الملكية بمبلغ (٣) مليون دولار، وتزداد قيمة اللوازم بمبلغ (٣) مليون دولار، وقيمة اللوازم تصرف خلال سنتين حتى ٣١ كانون الأول عام ٢٠×٥.
(د) تزداد حقوق الملكية بمبلغ (٣,٢) مليون دولار، وتزداد قيمة اللوازم بمبلغ (٣,٢) مليون دولار، وقيمة اللوازم تصرف خلال سنتين حتى ٣١ كانون الأول عام ٢٠×٥.
الإجابة(أ)

٤. تصدر منشأة ما أسهماً مدفوعة بالكامل لمائتي موظف في ٣١ ديسمبر ٢٠X٤. وتستحق الأسهم الصادرة للموظفين عادة خلال فترة سنتين، لكن هذه الأسهم قد مُنحت للموظفين كمكافأة على إنجازهم الاستثنائي خلال السنة. بلغت القيمة السوقية للأسهم ٥٠٠,٠٠٠ دولار في ٣١ ديسمبر ٢٠X٤، ومعدل القيمة العادلة خلال السنة هو ٦٠٠,٠٠٠ دولار. ما هو المبلغ الذي يتم قيده كمصروف في بيان الدخل لمعاملة الدفع على أساس الأسهم أعلاه؟
(أ) ٦٠٠,٠٠٠ دولار
(ب) ٥٠٠,٠٠٠ دولار
(ج) ٣٠٠,٠٠٠ دولار
(د) ٢٥٠,٠٠٠ دولار
الإجابة: (ب)

٥. تمنح منشأة ما ١٠٠٠ من خيارات الأسهم لكل من مدرائها الخمسة في ١ يوليو ٢٠X٤. وتستحق الخيارات في ٣٠ يونيو ٢٠X٨. والقيمة العادلة لكل خيار في ١ يوليو ٢٠٠٤ هي ٥ دولار، ومن المتوقع أن تستحق جميع خيارات الأسهم في ٣٠ يونيو ٢٠X٨. ماذا سيكون القيد المحاسبي في البيانات المالية للسنة المنتهية في ٣٠ يونيو ٢٠X٥؟
(أ) زيادة في حقوق الملكية بمبلغ ٢٥,٠٠٠ دولار، وزيادة في مصاريف بيان الدخل ٢٥,٠٠٠ دولار.
(ب) زيادة في حقوق الملكية بمبلغ ٥,٠٠٠ دولار، وزيادة في مصاريف بيان الدخل ٥,٠٠٠ دولار.
(ج) زيادة في حقوق الملكية بمبلغ ٦,٢٥٠ دولار وزيادة في مصاريف بيان الدخل ٦,٢٥٠ دولار.
(د) زيادة بمبلغ صفر في حقوق الملكية وزيادة مصاريف بيان الدخل بمبلغ صفر.
الإجابة (ج)

٦. المنشأة (أ) هي منشأة غير مدرجة في البورصة، وأسهمها مملوكة من قبل مديرين اثنين. قرر المديران أن يصدرا ١٠٠ خيار أسهم لموظف معين مقابل خدمته الطويلة. إلا أنه لا يمكن قياس القيمة العادلة لخيارات الأسهم بموثوقية، حيث تعمل المنشأة في سوق متخصص للغاية ولا توجد فيه شركات قابلة للمقارنة. إن سعر الممارسة هو ١٠ دولار لكل سهم، وقد تم منح الخيارات بتاريخ ١ يناير ٢٠X٤، عندما كانت قيمة الأسهم تُقدَر أيضا بمبلغ ١٠ دولار للسهم الواحد. وفي نهاية السنة المالية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٤، قدّرت قيمة السهم بمبلغ ١٥ دولاراً وتستحق الخيارات في ذلك التاريخ. ما القيمة التي ينبغي تحديدها لخيارات الأسهم الصادرة للموظف للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٤؟
(أ) ١٠٠٠ دولار
(ب) ١٥٠٠ دولار
(ج) ٥٠٠ دولار
(د) ٢٥٠ دولار
الإجابة: (ج)

٧. في ١ يونيو ٢٠X٤، قدمت منشأة ما لموظفيها خيارات الأسهم شريطة أن يتم المصادقة على المكافأة في إجتماع عام للمساهمين. تم المصادقة على المكافأة في إجتماع عقد بتاريخ ٥ سبتمبر ٢٠X٤. تصادف نهاية السنة بالنسبة للمنشأة ٣٠ يونيو. وكان على الموظفين أن يستلموا خيارات الأسهم في ٣٠ يونيو ٢٠X٦. في أي تاريخ ينبغي تقييم القيمة العادلة لخيارات الأسهم لأغراض المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢؟
(أ) ١ يونيو ٢٠X٤
(ب) ٣٠ يونيو ٢٠X٤
(ج) ٥ سبتمبر ٢٠X٤
(د) ٣٠ يونيو ٢٠X٦
الإجابة (ج)

٨. لا يتم تداول العديد من الأسهم ومعظم خيارات الأسهم في سوق نشط. لذلك فإنه من الصعب غالبا التوصل إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي يتم إصدارها. أي من أساليب تقييم الخيارات التالية لا يتوجب إستعماله كمقياس للقيمة العادلة في المرحلة الأولى؟
(أ) نموذج بلاك-شولز
(ب) نموذج ذو حدين

(أ) نموذج مونيت كاول
(ب) القيمة الجوهرية
الإجابة (د)

٩. منحت شركة آشلي، وهي شركة عامة محدودة، موظفيها خيارات أسهم بقيمة عادلة مقدارها ٦ مليون دولار. وتستحق الخيارات خلال ثلاث سنوات. وقد تم إستخدام نموذج مونتي كارلو لتقييم الخيارات، وتم إجراء التقديرات التالية:
- تاريخ المنح (١ يناير ٢٠X٤): تقدير الموظفين الذين يتركون المنشأة خلال فترة الإستحقاق– ٥٪.
- ١ يناير ٢٠X٥: مراجعة تقدير الموظفين الذين يتركون المنشأة إلى ٦٪ قبل تاريخ الإستحقاق.
- ٣١ ديسمبر ٢٠X٦: النسبة الفعلية للموظفين الذين يتركون المنشأة ٥٪.

أ. ما هو المصروف الذي ينبغي قيده في بيان الدخل خلال السنة حتى ٣١ ديسمبر ٢٠X٤؟
(أ) ٦ مليون دولار.
(ب) ٢ مليون دولار.
(ج) ١,٩٠ مليون دولار.
(د) ٥,٧٠ مليون دولار.
الإجابة: (ج) (٦ مليون دولار × ٩٥٪ × ٣/١)

ب. خلال السنة حتى ٣١ ديسمبر ٢٠X٥؟
(أ) ١,٩٠ مليون دولار.
(ب) ١,٨٨ مليون دولار.
(ج) ٢ مليون دولار.
(د) ٣,٧٨ مليون دولار.
الإجابة: (ب) (٦ مليون دولار × ٩٤٪ × ٣/٢ –١,٩٠ مليون دولار)

ج. خلال السنة حتى ٣١ ديسمبر ٢٠X٦؟
(أ) ١,٩٠ مليون دولار.
(ب) ١,٨٨ مليون دولار.
(ج) ٢ مليون دولار.
(د) ١,٩٢ مليون دولار.
الإجابة: (د) (٦ مليون دولار × ٩٥٪ – ٣,٧٨ مليون دولار)

١٠. منحت شركة جويس، وهي شركة عامة محدودة، موظفيها خيارات أسهم قبل تاريخ نفاذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ (٧ نوفمبر ٢٠٠٢). وقررت الشركة بعد إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ أن تعيد تسعير الخيارات. حيث تم إعادة تسعير سعر الممارسة الأصلي البالغ ٢٠ دولاراً بمبلغ ١٥ دولاراً لكل خيار. يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢ من الشركة أن:
(أ) تطبق المعيار على خيارات الأسهم من تاريخ المنح الأصلي وأن تهمل إعادة التسعير.
(ب) تطبق المعيار على خيارات الأسهم من تاريخ المنح الأصلي، وتأخذ في الإعتبار المكافأة التي تم إعادة تسعيرها.
(ج) تطبق المعيار على المكافأة التي تم إعادة تسعيرها فقط.
(د) تهمل المعيار لمجمل مكافأة خيارات الأسهم.
الإجابة (ج)

١١. منحت منشأة ما خيارات الأسهم لموظفيها، وتم حساب المصروف الإجمالي حتى تاريخ الإستحقاق في ٣١ ديسمبر ٢٠X٦ بمبلغ ٨ مليون دولار. قررت المنشأة تسوية المكافأة مبكراً في ٣١ ديسمبر ٢٠X٥. وبلغت المصاريف المقيدة في بيان الدخل منذ تاريخ المنح في ١ يناير ٢٠X٣ وحتى ٣١ ديسمبر ٢٠X٣ ما قيمته ٢ مليون دولار وحتى ٣١ ديسمبر ٢٠X٤ ما قيمته ٢,١ مليون دولار. وبلغت مصاريف السنة التي كان سيتم قيدها حتى ٣١ ديسمبر ٢٠X٥ ما قيمته ٢,٢ مليون دولار. ما هو مبلغ المصاريف الذي سيتم قيده في بيان الدخل للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٥؟
(أ) ٢,٢ مليون دولار .
(ب) ٨ مليون دولار .
(ج) ٣,٩ مليون دولار.
(د) ٢ مليون دولار.
الإجابة (ج)

١٢. منحت شكة إليزابيث، وهي شركة عامة محدودة، ١٠٠ من مكافآت الموظفين مقابل ارتفاع سعر الأسهم لكل من موظفيها البالغ عددهم ألف موظف في شهر يناير ٢٠X٤. وتشعر الإدارة أنه إعتباراً من ٣١ ديسمبر ٢٠X٤، يستحق ما نسبته ٩٠٪ من المكافآت في ٣١ ديسمبر ٢٠X٦. والقيمة العادلة لكل من هذه المكافآت في ٣١ ديسمبر ٢٠X٤ هي ١٠ دولار. ما هي القيمة العادلة للإلتزام التي سوف تسجل في البيانات المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٤؟
(أ) ٣٠٠,٠٠٠ دولار .
(ب) ١٠مليون دولار.
(ج) ١٠٠,٠٠٠ دولار .
(د) ٩٠,٠٠٠ دولار.
الإجابة: (أ) (١٠٠× ١٠٠٠ × ٩٠٪ × ١٠ دولار × ٣/١)

١٣. منحت شركة جاي، وهي شركة عامة محدودة، ٢٠ من مكافآت الموظفين مقابل ارتفاع سعر الأسهم لكل من موظفيها البالغ عددهم ٥٠٠ موظف في ١ يناير ٢٠X٤. ويُنتظر أن تستحق الحقوق في ٣١ ديسمبر ٢٠X٧، حيث سيتم الدفع في ٣١ ديسمبر ٢٠X٨. لنفترض أنه يستحق ٨٠٪ من المكافآت. تكون أسعار الأسهم كما يلي:

	دولار
١ يناير ٢٠X٤	١٥
٣١ ديسمبر ٢٠X٤	١٨
٣١ ديسمبر ٢٠X٧	٢١
٣١ ديسمبر ٢٠X٨	١٩

ما هو مبلغ الإلتزام الذي ينبغي قيده في ٣١ ديسمبر ٢٠X٧ لمكافآت الموظفين مقابل ارتفاع سعر الأسهم؟
(أ) ٦٠,٠٠٠ دولار.
(ب) ٢١٠,٠٠٠ دولار.
(ج) ٤٨,٠٠٠ دولار.
(د) ١٥٠,٠٠٠ دولار.
الإجابة: (ج) [٢٠ × ٥٠٠ × ٨٠٪ × (٢١ دولار – ١٥ دولار)]

١٤. كيف ينبغي محاسبة تسوية المعاملة في ٣١ ديسمبر ٢٠X٨؟
(أ) دفعة للموظفين بقيمة ٣٢,٠٠٠ دولار، ولا يتم تسجيل أي أرباح.
(ب) دفعة للموظفين بقيمة ١٦,٠٠٠ دولار، ويتم تسجيل أرباح بمبلغ ٣٢,٠٠٠ دولار.
(ج) دفعة للموظفين بقيمة ٤٨,٠٠٠ دولار، ولا يتم تسجيل أي أرباح.
(د) دفعة للموظفين بقيمة ٣٢,٠٠٠ دولار، ويتم تسجيل أرباح بمبلغ ١٦,٠٠٠ دولار.
الإجابة: (د) [٢٠× ٥٠٠ × ٨٠٪ × (١٩ دولار – ١٥ دولار)] أي ٣٢,٠٠٠ دولار

١٥. اشترت شركة دوك، وهي شركة عامة محدودة، بضاعة بقيمة ١٠٠,٠٠٠ دولار. وعرضت الشركة على المورد إختيار

بدائل التسوية. والبدائل هي إما استلام ١٠٠٠ سهم من أسهم شركة دوك بعد ستة أشهر من تاريخ الشراء (بقيمة ١١٠,٠٠٠ دولار في تاريخ الشراء) أو استلام دفعة نقدية تساوي القيمة العادلة لـ ٨٠٠ سهم إعتباراً من ٣١ ديسمبر ٢٠X٤ (بقيمة مقدرة هي ٩٠,٠٠٠ دولار في تاريخ الشراء). ماذا يجب أن يكون القيد المحاسبي في تاريخ شراء البضاعة؟

(أ) بضاعة ٩٠,٠٠٠ دولار، إلتزام ٩٠,٠٠٠ دولار؟
(ب) بضاعة ١٠٠,٠٠٠ دولار، إلتزام ١٠٠,٠٠٠ دولار.
(ج) بضاعة ١٠٠,٠٠٠ دولار، إلتزام ١١٠,٠٠٠ دولار، أصل غير ملموس ١٠,٠٠٠ دولار.
(د) بضاعة ١٠٠,٠٠٠ دولار، إلتزام ٩٠,٠٠٠ دولار، حقوق الملكية ١٠,٠٠٠ دولار.

الإجابة: (د)

١٦/أ في الاختصاص الضريبي لشركة ماك، وهي شركة عامة محدودة، يُسمح بخصم ضريبي للقيمة الجوهرية لخيارات الأسهم الصادرة للموظفين. وأصدرت الشركة خيارات للموظفين في ١ يناير ٢٠X٤ بما قيمته ١٥ مليون دولار، حيث تستحق في ثلاث سنوات. وكانت القيمة الجوهرية لخيارات الأسهم في ٣١ ديسمبر ٢٠X٤ هي ١٢ مليون دولار. ومعدل الضريبة في الإختصاص هو ٣٠٪. ما الأثر الضريبي لإصدار خيارات الأسهم أعلاه في ٣١ ديسمبر ٢٠X٤؟

(أ) منافع بقيمة ١,٥ مليون دولار في بيان الدخل.
(ب) منافع بقيمة ١,٢ مليون دولار في بيان الدخل
(ج) منافع بقيمة ١,٥ مليون دولار معترف بها في حقوق الملكية
(د) منافع بقيمة ١,٢ مليون دولار معترف بها في حقوق الملكية

الإجابة: (ب) في ٣١ ديسمبر ٢٠X٤، ٣٠٪ من مبلغ ١٢ مليون دولار مقسومة على ثلاث سنوات = ١,٢ مليون دولار في بيان الدخل، حيث يتجاوز الأثر الضريبي لمصروف التعويض التراكمي المنافع الضريبية (٥ مليون دولار بنسبة ٣٠٪ بالمقارنة مع ٤ مليون دولار بنسبة ٣٠٪).

ب. في المثال أعلاه، ماذا يكون الأثر الضريبي إذا كانت القيمة الجوهرية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٤ هي ٢١ مليون دولار؟

(أ) منافع ضريبية بقيمة ٢,١ مليون دولار على حساب الدخل.
(ب) ٢,١ مليون دولار معترف بها في حقوق الملكية
(ج) منافع ضريبية بقيمة ١,٥ مليون دولار على حساب الدخل، ٠,٦ مليون دولار معترف بها في حقوق الملكية
(د) ١,٥ مليون دولار معترف بها في حقوق الملكية، منافع ضريبية بقيمة ٠,٦ مليون دولار على حساب الدخل.

الإجابة (ج): يتم الإعتراف بجزء من المنافع الضريبية في حقوق الملكية، حيث تتجاوز المنافع الضريبية البالغة ٢١ مليون دولار ×٣/١ × ٣٠٪ (٢,١ مليون دولار) الأثر الضريبي لمصروف التعويض التراكمي ١٥ مليون دولار × ٣/١ × ٣٠٪ (١,٥ مليون دولار).

٣٦ إندماج الأعمال (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣)

١. الخلفية والمقدمة

تفترض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنه من الممكن تحديد المنشأة المشترية في جميع عمليات إندماج الأعمال تقريباً. وينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ على كافة عمليات إندماج الأعمال باستثناء إندماج المنشآت التي تخضع لسيطرة مشتركة وإندماج المنشآت المتبادلة وإندماج بموجب عقد دون مبادلة أي حصص ملكية وأي عمليات خاصة بمشروع مشترك.

٢. تعريف المصطلحات الرئيسية

إندماج الأعمال. يحدث إندماج الأعمال عندما تُدمج منشآت متعددة لتشكل منشأة واحدة معدة للتقارير.

طريقة الشراء. تنظر هذه الطريقة إلى إندماج الأعمال من وجهة نظر المنشأة المشترية، حيث تقيس تكلفة الإندماج بالشراء وتوزع تكلفة الإندماج بالشراء على صافي الأصول المشتراة.

السيطرة. سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة ما من أجل الحصول على منافع من أنشطتها.

١/٢ إندماج الأعمال

إذا انطوى إندماج الأعمال على شراء صافي الأصول، بما في ذلك شهرة منشأة أخرى، بدلاً من شراء حقوق ملكية المنشأة الأخرى، فإن هذا لا يؤدي إلى علاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة. ويجب أن تتم محاسبة جميع عمليات إندماج الأعمال التي تقع ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ بإستخدام طريقة الشراء. ولم تعد طريقة التجميع في محاسبة إندماج الأعمال مقبولة ويجب أن يتم تحديد المنشأة المشترية في جميع عمليات إندماج الأعمال.

٢/٢ طريقة الشراء

يتم قياس صافي الأصول المشتراة والإلتزامات الطارئة المضمونة من وجهة نظر المنشأة المشترية. ولا يتأثر قياس صافي أصول المنشأة المشترية بالإندماج بالشراء كما لا يتم الإعتراف بأي أصول أو إلتزامات إضافية للمنشأة المشترية بناء على ذلك. والسبب في ذلك هو أن صافي هذه الأصول لم يكن موضوع المعاملة. يجب أن يتم تحديد المنشأة المشترية لجميع عمليات إندماج الأعمال. وتكون المنشأة المشترية هي المنشأة التي تحصل على السيطرة على المنشآت ومؤسسات الأعمال الأخرى موضوع الإندماج.

٣/٢ السيطرة

هناك افتراض مفاده أنه يتم الحصول على السيطرة عندما تشتري منشأة ما أكثر من نصف حقوق التصويت في المنشأة الأخرى إلا إذا أمكن إظهار ذلك بطريقة أخرى. ومن المحتمل أن لا يتم الاحتفاظ بأكثر من نصف حقوق التصويت في المنشأة الأخرى والحصول في الوقت نفسه على السيطرة على تلك المنشأة عندما:

- يكون للمنشأة سلطة على أكثر من نصف حقوق التصويت بموجب إتفاقية مع مستثمرين آخرين؛ *أو*
- يكون لها سلطة للسيطرة على السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الأخرى بموجب قانون أو إتفاقية؛ *أو*
- يكون لها سلطة تعيين أو إقالة معظم أعضاء مجلس الإدارة؛ *أو*
- يكون لها سلطة الإدلاء بأغلبية الأصوات في إجتماعات مجلس الإدارة أو هيئات مقابلة ضمن المنشأة.

حالة دراسية ١

الحقائق

تمتلك الشركة (أ)، وهي شركة عامة محدودة، ٥٠٪ من الشركة (ب) و ٤٩٪ من الشركة (ج). وهناك إتفاقية مبرمة مع حملة الأسهم في الشركة (ج) بأن المجموعة ستسيطر على مجلس الإدارة.

المطلوب

هل ينبغي توحيد الشركة (ج) كشركة تابعة في حسابات المجموعة؟

الحل

سيتم توحيد الشركة (ج) على أساس النفوذ المهيمن الفعلي والسيطرة التي تمارسها المجموعة وفقاً لعقد السيطرة.

٣. تحديد المنشأة المشترية

١/٣ يكون من الصعب أحياناً تحديد المنشأة المشترية ولكن توجد عادة مؤشرات على وجود إحداها. على سبيل المثال، من المحتمل عند دمج منشأتان أن تكون القيمة العادلة لإحدى المنشأتين أعلى بكثير من القيمة العادلة للمنشأة الأخرى أو أن تقدم إحدى المنشأتين القدر الأكبر من الخبرة الإدارية. وفي هذه الحالة، فإن المنشأة التي تكون ذات قيمة عادلة أكبر والتي تقدم الخبرة الإدارية هي المنشأة المشترية على الأرجح. وبشكل مشابه، إذا أدى الإندماج إلى أن تكون إدارة إحدى المنشأتين قادرة على السيطرة على تكوين فريق الإدارة في المنشأة المدمجة، فإن المنشاة التي تكون إدارتها مسيطرة على تكوين فريق الإدارة هي المنشأة المشترية على الأرجح.

حالة دراسية ٢

الحقائق

ستدمج شركة (س)، وهي شركة عامة محدودة، عملياتها مع الشركة (ص) وهي شركة عامة محدودة أيضاً. ووفقا لبنود الإندماج ستمنح الشركة (ص) سهمين لكل سهم من الشركة (س). ولن يكون هناك مقابل نقدي. إن القيمة الرأسمالية لشركة (ص) في الأسواق هي ٥٠٠ مليون دولار وللشركة (س) هي ٢٥٠ مليون دولار. وبعد إصدار الأسهم، سيتألف مجلس الإدارة من مدراء تابعين للشركة (ص) فقط. وستسمى المجموعة بمجموعة (ص). ويتم بيع ٢٠٪ من الشركة (س) بعد ثلاثة أشهر من الإندماج بالشراء.

المطلوب

هل من الممكن تحديد المنشأة المشترية؟

الحل

من الواضح أن الشركة (ص) هي المنشأة المشترية للشركة (س) وليس العكس. حيث أن الشركة (ص) هي الأكبر وستسيطر على إندماج الأعمال بما أنها تسيطر على مجلس الإدارة. كما أن المجموعة ستسمى بمجوعة (ص) الأمر الذي يؤكد أن الشركة (ص) هي المنشأة المشترية. وإضافة إلى ذلك، يتم بيع جزء من الشركة (س) بعد الإندماج بالشراء، الأمر الذي يشير مرة أخرى إلى أن الشركة (ص) هي المنشأة المشترية.

٢/٣ وبشكل عام، يتم عادة تعيين الشركة التي تصدر حصص المالكين مقابل صافي الأصول في المنشأة الأخرى على أنها المنشأة المشترية. إلا أنه في بعض عمليات الإندماج التي يشار إليها بعمليات الإندماج بالشراء العكسي، يمكن أن تكون المنشأة المشترية هي المنشأة التي يتم شراء حصص حقوق الملكية فيها وتكون المنشأة المصدرة هي المنشأة المشتراة. ويمكن أن يكون الحال كذلك عندما تخطط منشأة خاصة لأن يتم "شرائها" من قبل منشأة عامة أصغر كوسيلة للحصول على تسجيل في سوق البورصة. وتُعتبر المنشأة التي تصدر الأسهم هي الشركة الأم بينما تعتبر المنشأة الخاصة على أنها الشركة التابعة. إلا أن الشركة التابعة القانونية تكون هي المنشأة المشترية إذا كان لديها سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للشركة الأم القانونية.

> **حالة عملية**
>
> تم "شراء" شركة أليانس فارما، وهي شركة بريطانية عامة محدودة، من قبل شركة بيرليس تكنولوجي في ٢٣ ديسمبر ٢٠٠٣. أصبحت شركة بيرليس هي الشركة الأم القانونية لشركة أليانس ولكن بسبب القيم النسبية للشركات، أصبح حملة الأسهم السابقين في شركة أليانس هم أغلبية حملة الأسهم بنسبة ٦٧٪ في الشركة المدمجة. وكانت إدارة المجموعة الجديدة هي إدارة شركة أليانس وقد غيرت شركة بيرليس اسمها لتصبح أليانس فارما. لقد كان هذا عبارة عن إندماج بالشراء العكسي.
>
> ونتيجة لهذا الإندماج بالشراء العكسي، تتألف البيانات المالية من البيانات المالية الخاصة بشركة أليانس وتلك الخاصة بشركة بيرليس بدءاً من تاريخ الإندماج بالشراء، بالإضافة إلى النتائج المقارنة لشركة أليانس.

٤. تكلفة الإندماج بالشراء

١/٤ يجب أن يتم قياس تكلفة الإندماج بالشراء، وهي مجموع القيم العادلة للأصول الممنوحة أو الإلتزامات المتكبدة في تاريخ الإندماج بالشراء مضافاً إليها حصص المالكين الصادرة من قبل المنشأة المشترية مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة مضافاً إليها أي تكاليف تتعلق بشكل مباشر بإندماج الأعمال. وسيتم تقييم حصص المالكين الصادرة كمقابل نقدي لشراء المنشأة الأخرى بسعرها في السوق. إذا لم يكن سعر السوق موجودا أو لا يمكن تحديده بشكل موثوق، فإنه يمكن إستخدام طرق تقييم أخرى.

٢/٤ لا تعتبر الخسائر المستقبلية وغيرها من التكاليف المتوقع تكبدها نتيجة لإندماج الأعمال على أنها إلتزامات تتكبدها المنشأة المشترية ولذلك لا تُشمل كجزء من تكلفة الإندماج بالشراء.

٣/٤ ينبغي أن تُشمل أي تكاليف منسوبة مباشرة، مثل الأتعاب المهنية المدفوعة للمحاسبين أو المستشارين القانونيين، كجزء من تكلفة الإندماج بالشراء. لكن لا ينبغي أن تُشمل التكاليف الإدارية العامة وغيرها من التكاليف التي لا يمكن أن تنسب مباشرة إلى إندماج الأعمال بل ينبغي قيدها كمصروف. وبشكل مشابه، ينبغي أن لا تُشمل تكاليف إصدار أدوات حقوق الملكية في تكاليف إندماج الأعمال. حيث يجب أن تخفض هذه التكاليف العوائد من إصدار حقوق الملكية (معيار المحاسبة الدولي ٣٢).

٤/٤ يمكن أن تخضع تكلفة إندماج الأعمال إلى التعديل لأنها من الممكن أن تكون مشروطة بأحداث مستقبلية معينة. وينبغي أن يُشمل مبلغ ذلك التعديل في تكلفة إندماج الأعمال إذا كان التعديل محتملاً ويمكن قياسه بشكل موثوق. يمكن أن يحدث مثل هذا التعديل، على سبيل المثال، عندما تكون التكلفة مشروطة بالمحافظة على مستوى محدد من الأرباح أو تحقيقه في فترات مستقبلية أو بالمحافظة على سعر السوق لحصص المالكين الصادرة. لكن إذا كانت الدفعة الطارئة إما غير محتملة أو لا يمكن قياسها بشكل موثوق، فلا تُشمل كجزء من التكلفة المبدئية لإندماج الأعمال. وعندما يصبح المبلغ بعد ذلك محتملاً ويمكن قياسه بشكل موثوق، فإنه يمكن التعامل مع المقابل النقدي الإضافي على أنه تعديل على تكلفة الإندماج بالشراء.

> **حالة عملية**
>
> قامت شركة نيومارك سيكيوريتي العامة المحدودة بشراء شركة تابعة خلال السنة حتى ٣٠ إبريل ٢٠٠٣. ودفعت الشركة مبلغاً أولياً مع مجموع إضافي لا يتعدى ٣,٥ مليون دولار يستحق خلال السنوات الأربع القادمة. ويكون المقابل النقدي المؤجل مستحق الدفع رهنا بتحقيق الشركة التابعة للمستوى المتفق عليه من متوسط الأرباح خلال الفترة. اعتبرت شركة نيومارك أن المبلغ مستحق الدفع بالكامل وقامت لذلك بشمل المبلغ الإضافي في التكلفة الأولية للإندماج بالشراء.

٥. صافي الأصول المشتراة

١/٥ يجب أن تعترف المنشأة المشترية بشكل منفصل في تاريخ الإندماج بالشراء بالأصول والإلتزامات والإلتزامات الطارئة القابلة للتحديد الخاصة بالمنشأة المشتراة والتي تلبي معايير الإعتراف في ذلك التاريخ المذكور في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويجب الإعتراف بصافي الأصول هذه بغض النظر عما إذا تم الإعتراف بها مسبقاً في البيانات المالية للمنشأة المشتراة. وفيما يلي المعايير المستخدمة:

- يجب الإعتراف بالأصول غير الأصول غير الملموسة إذا كان من المحتمل أن تعود المنافع الإقتصادية المستقبلية على المنشأة المشترية ويكون من الممكن قياس قيمها العادلة بشكل موثوق.
- يجب الإعتراف بالإلتزام غير الإلتزام الطارئ إذا كان من المحتمل حصول تدفق صادر من الموارد المطلوبة لتسوية الإلتزام التعاقدي ويكون من الممكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق.
- يجب الإعتراف بالإلتزام الطارئ أو الأصل غير الملموس إذا كان من الممكن قياس قيمته العادلة بشكل موثوق.

٢/٥ يتم بيان حقوق أقلية بحصتها من صافي القيمة العادلة للبنود الموضحة أعلاه.

٣/٥ لا يتم عموماً الإعتراف بأي مخصصات متفق عليها لإعادة الهيكلة إلا إذا كان لدى المنشأة المشتراة في تاريخ الإندماج بالشراء إلتزام قائم لإعادة الهيكلة تم الإعتراف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧. ويجب قياس الأصول والإلتزامات والإلتزامات الطارئة القابلة للتحديد مبدئياً بالقيمة العادلة كاملة، التي تتضمن حقوق أقلية في تلك البنود. ينبغي أن لا تعترف المنشأة المشترية بأي إلتزامات للخسائر المستقبلية أو غيرها من التكاليف المتوقع تكبدها نتيجة الإندماج بالشراء.

وإذا كانت خطة إعادة الهيكلة الخاصة بالمنشأة المشتراة مشروطة بشرائها، فإن المخصص قبل الإندماج بالشراء تحديداً لا يمثل إلتزاماً تعاقدياً حالياً ولا يعتبر التزاماً طارئاً.

٤/٥ يجب الإعتراف بالأصول غير الملموسة المشتراة كأصول بشكل منفصل عن الشهرة. ويجب أن تلبي هذه الأصول غير الملموسة تعريف الأصل فيما يتعلق بضرورة السيطرة عليها وتقديم منافع إقتصادية وأن تكون هذه الأصول
(أ) إما قابلة للفصل أو ناتجة عن حقوق تعاقدية أو غيرها من الحقوق القانونية؛ و
(ب) يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق.

٥/٥ لذلك، قد تلبي بنود معينة كالعلامات التجارية والأسماء التجارية وقوائم العملاء وسجل الطلبات أو الإنتاج وعقود العملاء والأصول غير الملموسة المتعلقة بالبنود الفنية والأصول غير الملموسة على أساس العقود كالتراخيص وعقود الأتاوات واتفاقيات الإيجار تعريف الأصل غير الملموس لغرض المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣.

٦/٥ وبشكل مشابه، يجب الإعتراف بجميع الإلتزامات الطارئة المضمونة عند تطبيق طريقة الشراء إذا كان من الممكن قياس قيمها العادلة بشكل موثوق. وبعد الإعتراف الأولي بها، يجب إعادة قياس الإلتزامات الطارئة بالمبلغ الذي سيتم الإعتراف به وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٧ أو المبلغ المعترف به مبدئياً مطروحاً منه الإطفاء المتراكم (حيث يتم الإعتراف به بشكل مناسب وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٨)، أيهما أعلى. ويستمر الإعتراف لاحقاً بأي إلتزام طارئ معترف به بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، حتى لو لم يكن مؤهلاً للإعتراف به بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧.

حالة دراسية ٣

الحقائق

شركة "س" العامة المحدودة

	مليون دولار
تكلفة الإندماج بالشراء	٧٠٠
مطروحاً منها القيمة العادلة لصافي الأصول	٣٠٠
مطروحاً منها مخصص إعادة الهيكلة	(٧٠)
الشهرة	٤٧٠
بيان الدخل في نهاية السنة	
الربح قبل الإطفاء	١٤٠
إطفاء الشهرة	(٤٧)
	٩٣
الفائدة	(١٣)
الربح قبل الضريبة	٨٠

تتعلق هذه المعلومات بشراء شركة "س" وهي شركة عامة محدودة من قبل الشركة "ص" وهي شركة عامة محدودة أيضاً. بلغت القيمة العادلة للأصول غير الملموسة والإلتزامات الطارئة الخاصة بشركة "س" في تاريخ الإندماج بالشراء ١٠٠ مليون دولار و ٣٠ مليون دولار على التوالي. وفي تاريخ إعداد البيانات المالية، ارتفعت قيمة صافي الأصول في الشركة "س" بشكل ملحوظ. وللأصول غير الملموسة عمراً يصل إلى ١٠ سنوات.

المطلوب

كيف تتم محاسبة الإندماج بالشراء بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣؟

الحل

	مليون دولار
تكلفة الإندماج بالشراء	٧٠٠
مطروحاً منها القيمة العادلة لصافي الأصول	(٣٠٠)
مطروحاً منها القيمة العادلة للأصول غير الملموسة	(١٠٠)
الإلتزامات الطارئة	٣٠
الشهرة	٣٣٠
بيان الدخل في نهاية السنة	
الربح قبل الإطفاء	١٤٠
إطفاء الأصول غير الملموسة	(١٠)
إنخفاض قيمة الشهرة	-
	١٣٠
الفائدة	(١٣)
الربح قبل الضريبة	١١٧

لا يسمح بمخصص إعادة الهيكلة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ويجب محاسبة الأصول غير الملموسة وإطفاؤها خلال ١٠ سنوات. كما ينبغي تسجيل الإلتزامات الطارئة أيضاً. وقد ارتفعت قيمة صافي الأصول في الشركة "س" بشكل كبير، لذلك لا يحتمل أن تنخفض قيمة الشهرة في نهاية السنة المالية.

٦. الشهرة

١/٦ ينبغي الإعتراف بالشهرة في تاريخ الإندماج بالشراء كأصل ويتعين قياسها مبدئياً بسعر تكلفتها كونها زيادة في تكلفة الإندماج بالشراء عن حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول والإلتزامات والإلتزامات الطارئة القابلة للتحديد. ويجب قياس الشهرة بعد الإعتراف المبدئي بها بسعر التكلفة مطروحاً منها أي تكلفة إنخفاض قيمة متراكمة.

٢/٦ لا ينبغي إطفاء الشهرة بل اختبارها سنوياً على الأقل فيما يخص إنخفاض القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦. ولقد تم إلغاء مصطلح "الشهرة السلبية" من المعيار وتوصف بدلاً من ذلك بأنها "زيادة حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول والإلتزامات والإلتزامات الطارئة الخاصة بالمنشأة المشتراة عن التكلفة".

٣/٦ يفترض هذا المعيار بأن الشهرة السلبية قد تظهر في ظروف استثنائية فقط. لذلك، وقبل تحديد ظهور الشهرة السلبية، يجب على المنشأة المشترية إعادة تقييم تحديد وقياس صافي الأصول والإلتزامات الطارئة المشتراة وأن تأخذ أيضاً في الإعتبار قياس تكلفة إندماج الأعمال. إذا بدا أن الشهرة السلبية قد نشأت، يجب الإعتراف بها مباشرة في حساب الربح أو الخسارة.

٤/٦ يشير المعيار إلى أن أي شهرة سلبية معترف بها تكون على الأرجح نتيجة أحد العوامل التالية:

- أخطاء محتملة في قياس القيمة العادلة إما لتكلفة إندماج الأعمال أو الأصول والإلتزامات والإلتزامات الطارئة القابلة للتحديد
- شرط في معيار محاسبة معين يقتضي قياس صافي الأصول بمبلغ غير القيمة العادلة. على سبيل المثال، لا يتم خصم الضرائب المؤجلة والأرصدة المعترف بها عند الإندماج بالشراء
- أن يكون شراء بأسعار منخفضة حقيقية

٧. الإندماج بالشراء التدريجي

١/٧ من الممكن أن يحدث إندماج الأعمال على مراحل. وقد تؤدي عمليات شراء الأسهم المتعاقبة إلى حصول المنشأة المشترية على السيطرة. وفي هذه الحالة، ينبغي أن تتعامل المنشأة المشترية مع كل معاملة تبادل أسهم بشكل منفصل بإستخدام تكلفة المعاملة والقيمة العادلة لصافي الأصول والإلتزامات والإلتزامات الطارئة في تاريخ كل معاملة وذلك لتحديد مبلغ أي شهرة.

٢/٧ قبل أن تكون المعاملة مؤهلة كإندماج أعمال، يمكن في الحقيقة معالجتها كإستثمار في شركة زميلة وأن تتم محاسبتها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٨. وإذا كان هذا هو الحال، يجب تحديد القيم العادلة لصافي الأصول المشتراة في هذه المرحلة وتحديد الشهرة أيضاً.

حالة دراسية ٤

الحقائق

تمتلك شركة ماكتير، وهي شركة عامة محدودة، حصص الأسهم التالية في شركة هاند:

تاريخ الإندماج بالشراء	*الحصص المملوكة*	*القيمة العادلة لصافي الأصول*	*القابل النقدي للشراء*
		مليون دولار	*مليون دولار*
١ يوليو ٢٠X٤	٢٥٪	٦٠	٢٠
٣١ ديسمبر ٢٠X٥	٤٥٪	١١٠	٥٠

تحاسب شركة ماكتير الإستثمار في شركة هاند بالقيمة العادلة. بلغ سعر السهم لدى شركة هاند في ٣١ ديسمبر ٢٠X٤ ما قيمته ٥ مليون دولار أما في ٣١ ديسمبر ٢٠X٥ فكان ٦ مليون دولار. ليس لدى شركة هاند أي إلتزامات طارئة في التواريخ المذكورة أعلاه. تتعلق الميزانيات العمومية القادمة بشركة ماكتير وشركة هاند في ٣١ ديسمبر ٢٠X٥:

	ماكتير مليون دولار	هاند مليون دولار
الممتلكات والمصانع والمعدات	١٧٠	٨٠
الإستثمار في شركة هاند	٧٥	
الأصول المتداولة	٥٥	٤٠
	٣٠٠	١٢٠
حقوق الملكية الصادرة بسعر ١ دولار للسهم	١٢٠	٢٠
الأرباح المحتجزة	١٧٠	٨٠
الإلتزامات المتداولة	١٠	٢٠
	٣٠٠	١٢٠

لم يكن هناك أي إصدار لرأس مال مساهم جديد منذ أن قامت شركة ماكتير بشراء شركة هاند. وتعزى زيادة القيمة العادلة عن القيمة المسجلة لصافي الأصول في شركة هاند إلى قطعة أرض غير قابلة للإستهلاك (٦ مليون دولار في ١ يوليو ٢٠X٤ و ١٠ مليون دولار في ٣١ ديسمبر ٢٠X٥). ولم تمارس شركة ماكتير أي تأثير هام على شركة هاند عندما كانت تمتلك ٢٥٪ فقط من حقوق الملكية. تعتقد شركة ماكتير بأن إجمالي القيمة القابلة للاسترداد للشهرة المتعلقة بشركة هاند في ٣١ ديسمبر ٢٠X٥ هي ٨ مليون دولار.

المطلوب

(أ) وضح محاسبة الإستثمار المبدئي في شركة هاند من قبل شركة ماكتير قبل حصولها على السيطرة.
(ب) وضح محاسبة إندماج الأعمال كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X٥.

الحل

المحاسبة المبدئية للإستثمار في شركة هاند

بلغ القياس المبدئي للإستثمار في شركة هاند ٢٠ مليون دولار. وفي ٣١ ديسمبر ٢٠X٤، بلغ سعر السهم في شركة هاند ٤ دولار للسهم الواحد. وأعيد قياسه ليصل إلى ٥ مليون سهم X ٥ دولار، أو ٢٥ مليون دولار. وتظهر الزيادة بقيمة ٥ مليون دولار في أرباح/خسائر الفترة.

محاسبة إندماج الأعمال

حتى وإن تغيرت قيمة الإستثمار المبدئي، تُستخدم تكلفة المعاملات المبدئية لحساب الشهرة عند الإندماج بالشراء.

	١ يوليو ٢٠X٤ مليون دولار	١ يوليو ٢٠X٥ مليون دولار
القابل النقدي للشراء	٢٠	٥٠
مطروحاً منه صافي الأصول المشتراة:		
٢٥٪ من القيمة العادلة (٦٠)	(١٥)	
٤٥٪ من القيمة العادلة (١١٠)		(٤٩/٥)
	٥	٥/٠

لذلك تبلغ الشهرة ٥,٥ مليون دولار. وتقدر الشهرة بمبلغ ٨ مليون دولار في ٣١ ديسمبر ٢٠X٥ X ٧٥٪ الفائدة، أو ٦ مليون دولار. وعليه، لا تنخفض قيمة الشهرة.

تعديلات التوحيد

(أ) سترتفع قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات بمبلغ الزيادة في القيمة العادلة عن القيمة المسجلة لصافي الأصول، أي ١٠ مليون دولار.
(ب) إن حقوق الأقلية هي

حصة الأقلية:		مليون دولار
	حقوق الملكية ٣٠٪ من ٢٠	٦
	الأرباح المحتجزة ٣٠٪ من ٨٠	٢٤
	إعادة التقييم (أعلاه)	٣
		٣٣

(ج) سيتم تخفيض الأرباح المحتجزة لشركة ماكتير من خلال الزيادة في قيمة الإستثمار في شركة هاند عندما كانت شركة زميلة، أي ٥ مليون دولار.
(د) ستكون الأرباح المحتجزة للمجموعة كما يلي:

	مليون دولار	مليون دولار
الأرباح المحتجزة- شركة ماكتير		١٧٠
مطروحاً منها الزيادة في القيمة العادلة للإستثمار		(٥)
احتياطات ما بعد الإندماج بالشراء في شركة هاند	٨٠	
لحتياطات ما قبل الإندماج بالشراء (هـ)	(٥/٨)	
احتياطات ما قبل الإندماج بالشراء (٤٥% من ٨٠)	(٣٦)	
حقوق الأقلية	(٢٤)	
		٥/١١
		٥/١٧٦

(هـ) الشهرة الناتجة عن الإستثمار المبدئي (٢٥٪)

	مليون دولار	مليون دولار
حقوق الملكية الصادرة	٥	
فائض إعادة التقييم (٢٥٪ من ٦ مليون)	٥/١	
الأرباح المحتجزة [و ٢٥٪ من (٦٠-٢٠-٦)مليون] (النقطة د) أعلاه	٥/٨	
الشهرة	٥	
الإستثمار في شركة هاند		٢٠
	٢٠	٢٠

(و) الشهرة الناتجة عن شراء ٤٥٪ من الأسهم

	مليون دولار	مليون دولار
حقوق الملكية الصادرة	٩	
فائض إعادة التقييم (٤٥٪ من ١٠)	٥/٤	
الأرباح المحتجزة (٤٥٪ من ٨٠)	٣٦	
الشهرة	٥/٠	
الإستثمار في شركة هاند		٥٠
	٥٠	٥٠

الميزانية العمومية الموحدة في ٣١ ديسمبر ٢٠X٥

شركة ماكتير العامة المحدودة

	مليون دولار
المتلكات والمصانع والمعدات (١٧٠+ ٨٠+ ١٠)	٢٦٠
الشهرة	٥/٥
الأصول المتداولة (٥٥ + ٤٠)	٩٥
	٥/٣٦٠
حقوق الملكية الصادرة	١٢٠
فائض إعادة التقييم (١٠ – ١،٥ – ٤،٥ – ٣)	١
الأرباح المحتجزة	٥/١٧٦
حصة الأقلية	٣٣
الإلتزامات المتداولة	٣٠
	٥/٣٦٠

٨. المحاسبة المبدئية

١/٨ تنطوي المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال على تحديد القيم العادلة التي ستمنح لصافي الأصول والإلتزامات الطارئة الخاصة بالمنشأة المشتراة، وتكلفة الإندماج بالشراء.

٢/٨ يمكن تحديد المحاسبة المبدئية أحياناً بشكل مؤقت فقط في وقت إعداد الحسابات الأولى بعد الإندماج بالشراء. إذا كان الوضع كذلك، يجب أن تستخدم المنشأة المشترية تلك القيم المؤقتة. إلا أنه يجب القيام بأي تعديلات على تلك القيم المؤقتة خلال ١٢ شهر من تاريخ الإندماج بالشراء. كما أن أي تعديلات أخرى على القيم المنوحة لصافي الأصول والإلتزامات الطارئة وتكلفة الإندماج بعد استكمال المحاسبة المبدئية يجب أن تكون فقط لتصحيح خطأ معين كما هو موضح في معيار المحاسبة الدولي ٨.

٣/٨ إذا لم تلبي منفعة خسائر ضريبة الدخل الخاصة بالمنشأة المشتراة أو الأصول الضريبية المؤجلة الأخرى معايير الإعتراف عندما تمت محاسبة إندماج الأعمال مبدئياً، يجب أن تعترف المنشأة المشترية بالمنفعة لاحقاً وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٢ *"ضرائب الدخل"*. وينبغي تخفيض القيمة المسجلة للشهرة وفقاً لذلك ومعاملتها على أنها مصروف في بيان الدخل. لكن لا يتبغي أن ينتج عن هذا وجود أي شهرة سلبية.

حالة دراسية ٥

الحقائق

قامت شركة "س" العامة المحدودة بشراء شركة "ص" وهي شركة عامة محدودة أيضاً في ٣١ ديسمبر ٢٠X٥. ولدى شركة "ص" ضمن صافي أصولها معلومات عن قوائم العملاء على شكل قاعدة بيانات. حيث لديها قاعدتان للبيانات: الأولى تخضع فيها طبيعة المعلومات لقوانين محلية تتعلق بالسرية والثانية يمكن فيها بيع المعلومات أو تأجيرها. كما تمتلك شركة "ص" أيضاً عقوداً لتزويد خدمات صيانة أنظمة الحاسوب. ويبقى لسريان مفعول هذه العقود خمس سنوات أخرى. وتقوم الشركة بتأمين أنظمة الحاسوب ضد الكوارث المحتملة وهذه العقود قابلة للتجديد كل سنة.

وبالإضافة إلى ذلك، طلبت شركة "س" تقييما رسمياً لمعدات الحاسوب الخاصة بشركة "ص". وبحلول وقت البيانات المالية السنوية لعام ٢٠X٥، لم يكن التقييم مستكملا بعد وتم شمل قيمة مؤقتة للأصول في البيانات المالية. تم استلام التقييم النهائي في ٣٠ يونيو ٢٠X٦. واكتشف المدققون في ١ مارس ٢٠X٧ خطأً في تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بدءاً من ٣١ ديسمبر ٢٠X٥. وتم حذف جزء من المعدات من قائمة التقييم.

المطلوب

صف المدلولات الضمنية للمعلومات السابقة لمحاسبة عملية شراء الشركة "ص".

الحل

تلبي قوائم العملاء تعريف الأصل غير الملموس ويجب أن تتم محاسبتها بشكل منفصل. إلا أن قوائم العملاء التي تخضع لقوانين محلية فيما يخص السرية لا تلبي معايير الأصل غير الملموس، لأن القوانين تمنع المنشأة من نشر معلومات عن عملائها. وتلبي الأصول غير الملموسة على أساس العقود- عقود تزويد خدمات الصيانة- تعريف الأصل غير الملموس. سيتم الإعتراف بهذه الأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة شريطة إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل موثوق. وعند اتخاذ قرار يتعلق بالقيمة العادلة لعلاقة مع عميل ما، ستدرس الشركة "س" افتراضات معينة كالتجديد المتوقع لإتفاقية التزويد. وتستوفي عقود التأمين المبرمة سابقاً مع عملائها المعيار القانوني التعاقدي لتحديدها كأصل غير ملموس، وسيتم الإعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة شريطة إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل موثوق.

وعند تحديد القيمة العادلة للإلتزام المتعلق بعقود التأمين هذه، ستأخذ الشركة القابضة في الإعتبار التقديرات المحتملة لعمليات الإلغاء من قبل حاملي الوثيقة. ويتناول المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ *"عقود التأمين"* حالياً محاسبة هذه العقود. كما يجب أن يُؤخذ بعين الإعتبار أيضاً عدد حاملي الوثيقة المتوقع أن يجددوا عقودهم كل سنة وذلك عند تقييم محاسبة هذه العقود.

وفيما يخص معدات الحاسوب التي تم شرائها، لم تحدد المنشأة في نهاية السنة قيمة هذه المعدات. لذلك، ستوضع قيمة مؤقتة لمعدات الحاسوب. وسيتم القيام بأي تعديلات على هذه القيمة المؤقتة من تاريخ الإندماج بالشراء ويجب أن تكون خلال ١٢ شهر من تاريخ الإندماج بالشراء. تم استلام التقييم في ٣٠ يونيو، ونتيجة لذلك سيتم إعادة حساب الشهرة في ٣١ ديسمبر ٢٠X٥. وفي حسابات عام ٢٠٠٦، سيتم تعديل القيمة المسجلة الإفتتاحية لمعدات الحاسوب مطروحاً منها أي إستهلاك للفترة. كما سيتم تعديل القيمة المسجلة للشهرة فيما يخص إنخفاض القيمة في تاريخ الإندماج بالشراء، وسيتم إعادة بيان المعلومات المقارنة لعام ٢٠٠٥ لتعكس هذا التعديل. وفي حسابات عام ٢٠٠٥، ينبغي أن تفصح البيانات المالية عن أنه قد تم تحديد المحاسبة المبدئية لإندماج الأعمال مؤقتاً فقط وأن تفسر سبب ذلك. كما يجب أن تتضمن حسابات عام ٢٠٠٦ توضيحاً للتعديلات التي جرت على القيم المؤقتة خلال الفترة.

ويتعين محاسبة الخطأ الذي حصل في عام ٢٠٠٧ المتعلق بحذف جزء من المصانع والمعدات بموجب معيار المحاسبة الدولي ٨. ويقتضي معيار المحاسبة الدولي ٨ محاسبة تصحيح أي خطأ بأثر رجعي وعرض البيانات المالية وكأن الخطأ لم يحصل أبداً عن طريق تصحيح معلومات الفترة السابقة. وفي البيانات المالية لعام ٢٠٠٧، سيتم إجراء تعديل على القيمة الإفتتاحية للممتلكات والمصانع والمعدات. وسيكون هذا التعديل هو القيمة العادلة للمعدات في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥، مطروحاً منها المبالغ التي كان ينبغي الإعتراف بها لإستهلاك تلك المعدات. ويتم أيضا تعديل القيمة المسجلة للشهرة فيما يخص الإنخفاض في القيمة. وبالإضافة إلى ذلك، سيتم إعادة بيان المعلومات المقارنة للسنة حتى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٦ وسيتم قيد أي إستهلاك إضافي مرتبط بتلك الفترة.

٩. الإفصاحات

ينبغي الإفصاح عن المعلومات التالية لكل عملية إندماج أعمال:

(أ) أسماء وبيان المنشآت موضوع الإندماج

(ب) تاريخ الإندماج بالشراء

(ج) نسبة أدوات حقوق الملكية المشتراة ذات حق التصويت

(د) تكلفة الإندماج ووصف لعناصر تلك التكلفة

(هـ) المبالغ المعترف بها في تاريخ الإندماج بالشراء لكل فئة من الأصول والإلتزامات والإلتزامات الطارئة الخاصة بالمنشأة المشتراة والمبالغ المسجلة لكل من تلك الفئات مباشرة قبل الإندماج بالشراء إلا إذا كان ذلك غير ممكن

(و) مبلغ أي شهرة سلبية تم إظهارها في بيان الدخل

(ز) العوامل التي ساهمت في الإعتراف بالشهرة

(ح) مبلغ أرباح أو خسائر المنشأة المشتراة منذ الإندماج بالشراء والذي تم شمله في حساب الربح أو الخسارة الخاصة بالمنشأة المشترية في الفترة إلا إذا كان ذلك، مرة أخرى، غير ممكن

(ط) إيرادات الفترة للمنشأة المدمجة، وكأن الإندماج قد حصل في بداية تلك الفترة

(ي) أرباح أو خسائر الفترة للمنشأة المدمجة وكأنه قد تم إنفاذ الإندماج في بداية الفترة

أسئلة إختيار متعدد

١. أي من الطرق المحاسبية التالية يجب تطبيقها على جميع عمليات إندماج الأعمال بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*"؟

(أ) طريقة تجميع المصالح.
(ب) طريقة حقوق الملكية.
(ج) التوحيد التناسبي.
(د) طريقة الشراء.

الإجابة: (د)

٢. تقتضي محاسبة الشراء تحديد منشأة مشترية ومنشأة مشتراة في كل عملية لإندماج للأعمال. عند تأسيس شركة جديدة "ح" لشراء شركتين قائمتين سابقاً وهما "ق" و "أ"، فأي من المنشآت التالية يتم تحديدها على أنها المنشأة المشترية؟

(أ) ح
(ب) ق
(ج) أ
(د) "أ" أو "ق"

الإجابة: (د)

٣. (أ) يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ تسجيل جميع الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة بقيمها العادلة. يجب الآن تقييم وتحديد العديد من الأصول غير الملموسة التي يمكن أن تكون قد شُملت في الشهرة بشكل منفصل. متى يعتبر الأصل غير الملموس قابلاً للتحديد بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣؟

(أ) عندما يلبي تعريف الأصل في وثيقة *الإطار* فقط.
(ب) عندما يلبي تعريف الأصل غير الملموس في معيار المحاسبة الدولي ٣٨ "*الأصول غير الملموسة*" ويمكن قياس قيمته العادلة بشكل موثوق.
(ج) إذا تم الإعتراف به بموجب مبادئ المحاسبة المحلية المقبولة عموماً حتى وإن لم يستوفي التعريف في معيار المحاسبة الدولي ٣٨.
(د) عند شرائه في إندماج الأعمال.

الإجابة: (أ)

(ب). أي من الأمثلة التالية لا يحتمل أن يحقق تعريف الأصل غير الملموس بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣؟

(أ) البنود المتعلقة بالتسويق كالعلامات التجارية وأسماء المجال على الانترنت.
(ب) البنود المتعلقة بالعملاء كقوائم وعقود العملاء.
(ج) البنود القائمة على أساس تكنولوجي كبرامج الحاسوب وقواعد البيانات.
(د) البنود القائمة على أساس بحوث بحتة، كالنفقات العامة على البحوث.

الإجابة: (د)

(ج). يكون الأصل غير الملموس ذو العمر غير المحدد عندما:

(أ) لا يوجد حد منظور للفترة التي سيولد الأصل خلالها تدفقات نقدية.
(ب) يصل عمره إلى أكثر من ٢٠ سنة.
(ج) يشعر المدراء أن الأصل غير الملموس لن يخسر قيمته في المستقبل المنظور.
(د) توجد ترتيبات تعاقدية أو قانونية تدوم لفترة تزيد عن ٥ سنوات.

الإجابة: (أ)

(د). تتم محاسبة الأصل غير الملموس ذو العمر غير المحدد كما يلي:

(أ) دون إطفاء بل اختبار سنوي لإنخفاض القيمة.
(ب) بإطفائه وإجراء إختبارات إنخفاض القيمة سنوياً.
(ج) بإطفائه واختباره فيما يخص إنخفاض القيمة في حال وجود "حدث محفز".
(د) بإطفائه دون إجراء اختبار إنخفاض القيمة.

الإجابة: (أ)

٤. ينبغي أن تعترف المنشأة المشترية في تاريخ الإندماج بالشراء بالشهرة المشتراة في إندماج الأعمال على أنها أصل. ينبغي أن تتم محاسبة الشهرة كما يلي:

(أ) الإعتراف بها كأصل غير ملموس وإطفاؤها خلال عمرها الإنتاجي.
(ب) شطبها مقابل الأرباح المحتجزة.
(ج) الإعتراف بها كأصل غير ملموس وإجراء اختبار إنخفاض القيمة عند حصول حدث محفز.
(د) الإعتراف بها كأصل غير ملموس وإجراء اختبار إنخفاض القيمة سنوياً (أو بشكل أكثر تكراراً إذا تم الإشارة إلى وجود إنخفاض قيمة).

الإجابة: (د)

٥. إذا انعكس إنخفاض قيمة الشهرة، فقد تقوم الشركة بما يلي:

(أ) عكس تكلفة إنخفاض القيمة وتحميل دخل الفترة بالدائن.
(ب) عكس تكلفة إنخفاض القيمة وتحميل الأرباح المحتجزة بالدائن.
(ج) عدم عكس تكلفة إنخفاض القيمة.
(د) عكس تكلفة إنخفاض القيمة فقط إذا لم تعد الظروف الأصلية التي أدت إلى إنخفاض القيمة موجودة وتحميل الأرباح المحتجزة بالدائن.

الإجابة: (ج)

٦. عند الإندماج بالشراء، سيتم توزيع جميع الأصول والإلتزامات القابلة للتحديد، بما في ذلك الشهرة، على وحدات توليد النقد في إندماج الأعمال. ويتم تقييم إنخفاض قيمة الشهرة ضمن وحدات توليد النقد. إذا كان لدى الشركة المدمجة وحدات توليد نقد أقل بكثير من قطاع تشغيلي معين، فإن مخاطرة تكلفة إنخفاض القيمة مقابل الشهرة نتيجة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣:

(أ) تنخفض بشكل ملحوظ لأنه سيتم توزيع الشهرة عبر العديد من وحدات توليد النقد.
(ب) ترتفع بشكل ملحوظ لأنه لا يمكن بعد الآن دعم وحدات الأداء الضعيفة من قبل وحدات الأداء التي تعمل بشكل جيد.
(ج) يحتمل ألا تتغير عن الممارسة المحاسبية السابقة.
(د) يحتمل أن تنخفض لأن مبلغ الشهرة سيكون قليلاً بسبب الإعتراف الأكبر بالأصول غير الملموسة الأخرى.

الإجابة: (ب)

٧. يجب عدم إطفاء الشهرة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣. ولا تقتضي القواعد الإنتقالية إعادة بيان الأرصدة السابقة المشطوبة. وإذا تبنت منشأة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى وترغب في إعادة بيان جميع عمليات الإندماج بالشراء السابقة وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣، فإنها يجب أن تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على:

(أ) عمليات الإندماج بالشراء تلك التي تختارها المنشأة.

(ب) كافة عمليات الإندماج بالشراء من تاريخ أول عملية.
(ج) فقط عمليات الإندماج بالشراء تلك منذ إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ومعيار المحاسبة الدولي ٢٢ *"إندماج الأعمال"* حتى أول عملية إندماج بالشراء.
(د) عمليات الإندماج بالشراء السابقة والحالية فقط للمنشآت التي أعدت سابقاً وتعد حالياً بياناتها المالية بإستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

الإجابة: (ب)

٨. إن "الزيادة في حصة المنشأة المشترية من صافي القيمة العادلة للأصول والإلتزامات الطارئة القابلة للتحديد الخاصة بالمنشأة المشتراة عن التكلفة" (التي عرفت سابقاً بالشهرة السلبية) ينبغي أن:
(أ) يتم إطفائها خلال عمر الأصول المشتراة.
(ب) يتم إعادة تقييمها فيما يخص دقة قياسها ثم يتم الإعتراف بها مباشرة في حساب الربح أو الخسارة.
(ج) يتم إعادة تقييمها فيما يخص دقة قياسها ثم يتم الإعتراف بها مباشرة في الأرباح المحتجزة.
(د) يتم تسجيلها كاحتياط رأسمالي لفترة غير محدودة.

الإجابة: (ب)

٩. أي من الأسباب التالية لا يساهم في إيجاد شهرة سلبية؟
(أ) وجود أخطاء في قياس القيمة العادلة لصافي الأصول القابلة للتحديد الخاصة بالمنشأة المشتراة أو تكلفة إندماج الأعمال.
(ب) شراء بأسعار منخفضة.
(ج) وجود شرط في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يقتضي قياس صافي الأصول المشتراة بقيمة غير القيمة العادلة.
(د) تنفيذ عمليات إندماج بالشراء في قمة سوق مالي للأسهم.

الإجابة: (د)

١٠. إن إدارة منشأة ما غير متأكدة من كيفية معاملة مخصص إعادة الهيكلة الذي ترغب في إنشائه عند شراء منشأة أخرى. بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ ، ستكون معاملة هذا المخصص كما يلي:
(أ) كتكلفة في بيان الدخل في فترة ما بعد الإندماج بالشراء.
(ب) سيتم شمله في التكلفة الموزعة للإندماج بالشراء.
(ج) تحديد مخصص للمبلغ، وفي حال المبالغة في بيان المخصص، الإفراج عن الزيادة إلى بيان الدخل في فترة ما بعد الإندماج بالشراء.
(د) سيتم شمله في التكلفة الموزعة للإندماج بالشراء إذا التزمت المنشأة المشتراة بإعادة الهيكلة خلال سنة من الإندماج بالشراء.

الإجابة: (أ)

١١. يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ أن يتم الإعتراف بالإلتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة في الميزانية العمومية بالقيمة العادلة. وينعكس وجود الإلتزامات الطارئة عادة في سعر شراء أقل. إن الإعتراف بهذه الإلتزامات الطارئة:
(أ) سيخفض من القيمة التي تُنسب إلى الشهرة وسيخفض بالتالي من مخاطرة إنخفاض قيمة الشهرة.
(ب) يخفض من القيمة التي تُنسب إلى الشهرة وسيرفع بالتالي من مخاطرة إنخفاض قيمة الشهرة.
(ج) سيرفع من القيمة التي تُنسب إلى الشهرة وسيخفض بالتالي من مخاطرة إنخفاض قيمة الشهرة.
(د) سيرفع من القيمة التي تُنسب إلى الشهرة وسيرفع بالتالي من مخاطرة إنخفاض قيمة الشهرة.

الإجابة: (د)

١٢. إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ هو معيار إلزامي في جميع عمليات الإندماج بالشراء الجديدة بدءاً من ٣١ مارس ٢٠٠٤. ويجب أن تتوقف المنشآت عن إطفاء الشهرة الناتجة عن عمليات الإندماج بالشراء السابقة. إن رصيد الشهرة الناتج عن عمليات الإندماج بالشراء تلك:
(أ) يتم شطبه مقابل الأرباح المحتجزة.
(ب) يتم شطبه مقابل أرباح أو خسائر السنة.
(ج) يتم اختباره فيما يخص إنخفاض القيمة من بداية السنة المحاسبية التالية.
(د) يتم اختباره فيما يخص إنخفاض القيمة بدءاً من ٣١ مارس ٢٠٠٤.

الإجابة: (ج)

١٣. تشتري المنشأة "أ" ٣٠٪ من رأسمال الأسهم العادية الخاصة بالمنشأة "ب" مقابل ١٠ مليون دولار في ١ يناير ٢٠٠٤. وكانت القيمة العادلة لأصول المنشأة "ب" في ذلك التاريخ هي ٢٠ مليون دولار. وفي ١ يناير ٢٠٠٥، تشتري المنشأة "أ" ٤٠٪ أخرى من المنشأة "ب" مقابل ١٥ مليون دولار عندما كانت القيمة العادلة لأصول المنشأة "ب" هي ٢٥ مليون دولار. وفي ١ يناير ٢٠٠٤، لم يكن للمنشأة "أ" تأثيراً هاماً على المنشأة "ب". ما هي القيمة التي سيتم الإعتراف بها للشهرة (قبل أي اختبار إنخفاض قيمة) في البيانات المالية الموحدة للمنشأة "أ" للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥؟
(أ) ١١ مليون دولار
(ب) ٧,٥ مليون دولار
(ج) ٩ مليون دولار
(د) ١٤ مليون دولار

الإجابة: (ج)

في ١ يناير ٢٠٠٤: التكلفة ١٠ مليون دولار – ٣٠٪ من ٢٠ مليون دولار = ٤
في ١ يناير ٢٠٠٥: التكلفة ١٥ مليون دولار – ٤٠٪ من ٢٥ مليون دولار = ٥
٩

(لم تقم المنشأة "أ" بمحاسبة الشراء المبدئي كشركة زميلة)

١٤. قامت شركة كورين، وهي شركة خاصة محدودة، بشراء ١٠٠٪ من شركة كوول، وهي شركة خاصة محدودة أيضاً في ١ يناير ٢٠٠٥. كانت القيمة العادلة للمقابل النقدي للشراء هي ١٠ مليون دولار من الأسهم العادية بسعر ١ دولار للسهم في شركة كورين، وكانت القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراة هي ٧ مليون دولار. وفي وقت الإندماج بالشراء، تم تحديد قيمة الأسهم العادية في شركة كورين وصافي أصول شركة كوول في بشكل مؤقت فقط. وتم تحديد قيمة الأسهم في شركة كورين (١١ مليون دولار) وصافي

أصول شركة كوول (٧,٥ مليون دولار) في ١ يناير ٢٠٠٥ بشكل نهائي في ٣٠ نوفمبر ٢٠٠٥. ومع ذلك، رأى مدراء شركة كورين أن قيمة الشركة في إنخفاض منذ ١ يناير ٢٠٠٥ وهم يرغبون بتغيير قيمة المقابل النقدي للشراء بدءاً من ١ فبراير ٢٠٠٦ ليصبح ٩ مليون دولار. ما هي القيمة التي ينبغي تحديدها للمقابل النقدي للشراء وصافي أصول شركة كوول كما في تاريخ الإندماج بالشراء؟

(أ) المقابل النقدي للشراء هو ١٠ مليون دولار، وقيمة صافي الأصول هي ٧ مليون دولار.

(ب) المقابل النقدي للشراء هو ١١ مليون دولار وقيمة صافي الأصول هي ٧,٥ مليون دولار.

(ج) المقابل النقدي للشراء هو ٩ مليون دولار وقيمة صافي الأصول هي ٧,٥ مليون دولار.

(د) المقابل النقدي للشراء هو ١١ مليون دولار وقيمة صافي الأصول هي ٧ مليون دولار.

الإجابة: (ب)

١٥. خططت شركة ماسك، وهي شركة خاصة محدودة، لشراء شركة مان، وهي شركة عامة محدودة، كوسيلة للحصول على تسجيل في سوق البورصة. تصدر شركة مان ١٥ مليون سهم لشراء الرأسمال المساهم لشركة ماسك بأكمله (٦ مليون سهم). وتبلغ القيمة العادلة لصافي الأصول في شركتي ماسك ومان ٣٠ مليون دولار و١٨ مليون دولار على التوالي. وتبلغ القيمة العادلة لكل سهم في شركة ماسك ٦ دولار وسعر السوق المعلن لأسهم شركة مان هو ٢ دولار. كما أن رأس المال المساهم في شركة مان هو ٢٥ مليون دولار بعد الإندماج بالشراء. احسب قيمة الشهرة في الإندماج بالشراء المذكور أعلاه.

(أ) ١٦ مليون دولار.

(ب) ١٢ مليون دولار.

(ج) ١٠ مليون دولار.

(د) ٦ مليون دولار.

الإجابة: (د)

تكلفة الإندماج بالشراء (يملك حملة الأسهم في شركة ماسك ٦٠٪ من حقوق الملكية في شركة مان)

ولكي يمتلك حملة الأسهم في شركة مان ٤٠٪ من أسهم شركة ماسك، تحتاج شركة ماسك إلى إصدار ٤ مليون سهم. لذلك، فإن تكلفة الإندماج بالشراء هي:

٤ مليون X ٦ دولار للسهم الواحد	٢٤ مليون دولار
القيمة العادلة لأصول شركة مان	(١٨ مليون دولار)
الشهرة	(٦ مليون دولار)

٣٧ عقود التأمين (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤)

١. الخلفية والمقدمة

١/١ إن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ هو أول معيار يصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية حول عقود التأمين. تعتبر المقترحات المذكورة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ بسيطة جدا مقارنة مع المراجعة الشاملة لمحاسبة التأمين حسب تصور مجلس معايير المحاسبة الدولية. وقد تم تقديم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ للسماح لشركات التأمين بالإمتثال لتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في أوروبا والأماكن الأخرى في العام ٢٠٠٥. وتم تصميم المعيار لإضفاء تحسينات محدودة على الممارسات المحاسبية وفهم الجوانب البارزة التي ترتبط بمحاسبة عقود التأمين.

٢/١ يتعين على جميع المنشآت التي تصدر عنها سياسات تلبي تعريف عقد التأمين في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ تطبيق هذا المعيار. ويشتمل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ على تعريف جديد لعقد التأمين، الأمر الذي سيفضي إلى إعادة تحديد العديد من "سياسات التأمين" كعقود إستثمار وخضوعها لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩. لا ينطبق هذا المعيار على الأصول والإلتزامات الأخرى لشركات التأمين، كالأصول المالية والإلتزامات المالية، التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩. وعلى نحو مماثل، فهو لا يتناول المحاسبة التي يتطلبها حاملو الوثيقة. بالإضافة إلى ذلك، يوضح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ متطلبات إفصاح جديدة للعقود المؤهلة على أنها عقود تأمين، بما في ذلك تفاصيل حول التدفقات النقدية المستقبلية.

٢. تعريف المصطلح الرئيسي (وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤)

عقد التأمين. العقد الذي يقبل بموجبه أحد الأطراف (شركة التأمين) بخطر تأميني هام من طرف آخر (حامل الوثيقة) بالاتفاق على تعويض حامل الوثيقة عن حدث مستقبلي محدد غير مؤكد الوقوع (الحدث المؤمن منه) يؤثر بشكل سلبي على حامل الوثيقة.

١/٢ يحل التعريف الوارد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ محل التعريف غير المباشر لـ "عقد التأمين" في معيار المحاسبة الدولي ٣٢. ويغطي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ معظم عقود التأمين على المركبات والسفر والحياة والممتلكات بالإضافة إلى إعادة التأمين. إلا أن بعض السياسات التي لا تنقل مخاطرة تأمين هامة، كالمدخرات وخطط التقاعد، يغطيها معيار المحاسبة الدولي ٣٩ ويتم معاملتها على أنها أدوات مالية بغض النظر عن شكلها القانوني.

٢/٢ ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أيضاً على تلك العقود التي تنقل بشكل رئيسي مخاطرة مالية، مثل مشتقات الإئتمان وبعض عقود إعادة التأمين المالية. ولا ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ على: كفالة المنتجات التي يغطيها كل من معيار المحاسبة الدولي ١٨ و معيار المحاسبة الدولي ٣٧، وأصول وإلتزامات أصحاب العمل بموجب خطط منافع الموظفين، التي يغطيها كل من معيار المحاسبة الدولي ١٩ والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٢، والعوض الطارئ مستحق القبض أو مستحق الدفع في إندماج الأعمال، والذي يغطيه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣ "*إندماج الأعمال*".

٣/٢ تقترح مسودة العرض، *عقود الضمانة المالية وتأمين الائتمان*، بأنه ينبغي على الجهة التي تصدر عقد الضمانة المالية أن تقيس العقد مبدئياً بالقيمة العادلة. وتنطبق المتطلبات المقترحة على العقود التي تلبي تعريف عقد التأمين الوارد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤.

٣. المرحلة الأولى

١/٣ يستمر تغطية عقود التأمين ضمن الممارسات المحاسبية القائمة خلال هذه المرحلة الأولى من وضع مجموعة شاملة من المعايير حول التأمين. ويعفي هذا المعيار فعلياً شركة التأمين بشكل مؤقت من بعض متطلبات المعايير الأخرى، بما في ذلك متطلب مراعاة *إطار* مجلس معايير المحاسبة الدولية في تحديد السياسات المحاسبية.

٢/٣ يسعى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ إلى إضفاء تحسينات محدودة على السياسات المحاسبية لعقود التأمين وذلك حتى تكون أكثر إنسجاماً مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. إلا أن هذا المعيار:

(أ) يحظر إنشاء مخصصات للمطالبات المحتملة بموجب عقود لا تكون قائمة في تاريخ الميزانية العمومية. ويشمل هذا مخصصات الكوارث والتعويض الموازي المحظورة فعلياً في الوقت الحالي.

(ب) يوضح اختبار كفاية الحد الأدنى من الإلتزام الذي يقتضي من شركات التأمين مقارنة إلتزاماتها التأمينية المعترف بها مع تقديرات التدفقات المالية المستقبلية. إضافة إلى ذلك، هناك متطلب بتنفيذ اختبار إنخفاض القيمة لأصول إعادة التأمين.

٣/٣ هناك متطلب يقضي بأن تحتفظ شركة التأمين بإلتزامات التأمين في ميزانيتها العمومية إلى أن يتم الوفاء بها. ويحظر هذا المعيار أيضاً معادلة إلتزامات التأمين مقابل أصول إعادة التأمين ذات العلاقة.

٤. التغيرات في السياسات المحاسبية

١/٤ تستطيع شركات التأمين أن تعدل سياساتها المحاسبية الحالية لعقود التأمين طالما أن أياً من التغييرات يلبي معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية لتحسين موثوقية بياناتها المالية. ولا تستطيع شركة التأمين القيام بأي من هذه الممارسات رغم أنها تستطيع مواصلة إستخدام السياسات المحاسبية التي تتضمن أياً منها:

- قياس إلتزامات التأمين على أسس غير مخصومة
- قياس الحقوق التعاقدية لأتعاب إدارة الإستثمارات المستقبلية بمبلغ يتجاوز قيمتها العادلة
- إستخدام سياسات محاسبية غير موحدة لإلتزامات التأمين الخاصة بالشركة التابعة

٢/٤ تستطيع شركات التأمين إستخدام أسعار الفائدة الحالية في السوق لتقييم الإلتزامات وبالتالي جعلها أكثر إنسجاماً مع الحركات في الأصول ذات العلاقة التي تتأثر بالفائدة. لا يلزم تطبيق هذا الإجراء على جميع إلتزامات التأمين بشكل متسق، ولكن تحتاج شركات التأمين إلى أن تحدد الإلتزامات التي سيتم قياسها بإستخدام أسعار السوق.

٣/٤ لا تحتاج شركة التأمين إلى أن تغير سياساتها المحاسبية المتعلقة بعقود التأمين لاستبعاد الحيطة الشديدة، إلا أنها إذا قامت بقياس عقود التأمين الخاصة بها بما يكفي من الحيطة فليس عليها أن تقوم باتخاذ المزيد من تدابير الحيطة.

٤/٤ لا تحتاج شركة التأمين إلى أن تغير سياساتها المحاسبية المتعلقة بعقود التأمين لاستبعاد هوامش الإستثمار المستقبلية، لكن تستطيع المنشآت أن تعدل إلتزاماتها لتعكس هوامش الإستثمار المستقبلية إذا، وفقط إذا، كان ذلك جزءاً من تحول أكبر إلى نظام محاسبي شامل قائم على أساس المستثمر.

٥/٤ يطلب مجلس معايير المحاسبة الدولية دليلاً على أن هذا التحول يُحسّن من ملائمة أو موثوقية البيانات المالية إلى الحد الذي يفوق الخسارة التي يسببها وجود هوامش الإستثمارات المستقبلية.

٦/٤ يتعين على المنشآت أن تحدد ما إذا كان هناك إيجابيات من تغيير الأساس المحاسبي مقارنة مع تكلفة المراجعة الشاملة والواسعة للنظام المحاسبي. فإذا غيرت شركة تأمين سياساتها المحاسبية فيما يخص إلتزامات التأمين، يُسمح لها بإعادة تصنيف بعض أو جميع أصولها المالية "بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة".

٥. الإمتيازات في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤

١/٥ هناك إمتياز لشركات التأمين فيما يخص المحاسبة في إندماج الأعمال. يمكن لشركات التأمين أن تعترف بالأصل غير الملموس وهو الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لإلتزامات التأمين المأخوذة بشكل عام. ولا يوجد مثل هذا الأصل ضمن المعايير الدولية القائمة، وهو مستثنى من نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ *"إنخفاض قيمة الأصول"* ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"*.

٢/٥ تستطيع المنشآت الإستمرار في تقييم عقود التأمين والإستثمار ذات ميزة المشاركة الإختيارية في مزايا الربح من خلال إستخدام سياساتها المحاسبية الحالية. يجب إعتبار أي مبلغ ثابت مضمون على أنه الإلتزام الأدنى وتصنيف بقية العقد على أنه إلتزام إضافي أو شمله في حقوق الملكية، أو حتى تجزئته بين حقوق الملكية والإلتزامات. وإذا لم يتم تجزئة العقد بهذه الطريقة، ينبغي على الجهة المصدرة للعقد تصنيف مجمل العقد على أنه إلتزام. تنطبق هذه المتطلبات أيضاً على أي أدوات مالية تشتمل على ميزة المشاركة الإختيارية.

٦. المحاسبة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤

١/٦ قد يلزم فصل بعض مزايا المشتقات في عقد ما، كخيار مرتبط بمؤشر معين، بالقيمة العادلة. ينطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على المشتقات التي تكون مدمجة في عقد تأمين ما لم تكن المشتقة الضمنية هي عقد تأمين بحد ذاتها. لا

تحتاج شركة التأمين إلى أن تقوم بمحاسبة المشتقة الضمنية بشكل منفصل بالقيمة العادلة إذا استوفت المشتقة الضمنية تعريف عقد التأمين.

٢/٦ يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ من شركة التأمين أن تقوم بمحاسبة المكونات الإيداعية لبعض عقود التأمين بشكل منفصل لتجنب حذف الأصول والإلتزامات من الميزانية العمومية. يمكن أن يشتمل عقد التأمين على كل من المكونات الإيداعية والتأمينية.

٣/٦ قد يكون أحد الأمثلة على ذلك هو عقد إعادة تأمين ذو بنود مشاركة في الأرباح حيث تُمنح شركة التأمين ضمانة تتعلق بالحد الأدنى لتسديد قسط التأمين. وكما هو الحال مع المشتقات الضمنية، على شركات التأمين أن تحدد أي سياسات قد تقتضي التجزئة. بشكل عام سيغطي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ أي مكون إيداعي وستغطي السياسات المحاسبية الحالية أي ميزة تأمين.

حالة عملية

حددت زيورخ فاينانشيال سيرفسز مشكلة معينة عندما أصبح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ نافذ المفعول للفترات المحاسبية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك. سيُسمح للمنشأة بتجزئة المكونات الإيداعية والتأمينية لعقود التأمين الخاصة بها. وبالنسبة لعقد تأمين تم تجزئته، يُطلب من المنشأة أن تطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على المكون الإيداعي.

٤/٦ يوضح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ أيضا قابلية تطبيق ممارسة معينة غالباً ما تسمى بمحاسبة الظل. وتسمح هذه الممارسة لشركات التأمين بتعديل إلتزاماتها فيما يخص أي تغييرات تتطرأ إذا تم تحقيق أية أرباح وخسائر غير محققة من الأوراق المالية. ويمكن الإعتراف بأي حركات في الإلتزام ضمن حقوق الملكية بالإنسجام مع الإعتراف بأرباح أو خسائر الإستثمار غير المحققة.

حالة دراسية ١

الحقائق

لدى المنشأة (أ) عقد إعادة تأمين يشتمل على العناصر التالية: يدفع حامل الوثيقة بموجب عقد إعادة التأمين أقساط تأمين بقيمة ٢٠٠ دولار سنوياً لمدة عشر سنوات. وتقوم المنشأة بإنشاء حساب خبرة يساوي ٨٠٪ من أقساط التأمين التراكمية مطروحا منها ٨٠٪ من المطالبات التراكمية بموجب الوثيقة. إذا أصبح الرصيد في حساب الخبرة سالباً في أي وقت، سيكون على حامل الوثيقة أن يدفع قسط تأمين إضافي بناءً على الرصيد في حساب الخبرة مقسوماً على عدد السنوات المتبقية لسريان الوثيقة. إذا كان الرصيد في حساب الخبرة موجباً في نهاية العقد، فإنه يُرّد إلى حامل الوثيقة. وإذا كان الرصيد سالباً، يكون على حامل الوثيقة أن يدفع المبلغ كقسط تأمين إضافي. لا يمكن إلغاء الوثيقة قبل نهاية العقد، ويبلغ الحد الأعلى من الخسارة الذي يجب على حامل الوثيقة أن يدفعه في أية سنة ٣٠٠ دولار.

المطلوب

ناقش الكيفية التي ينبغي بها محاسبة عقد إعادة التأمين في البيانات المالية لشركة التأمين.

الحل

إن العقد عبارة عن عقد تأمين لأنه ينقل مخاطرة تأمين هامة إلى شركة إعادة التأمين. وحيث لا يكون هناك مطالبات على العقد، يستلم حامل الوثيقة مبلغ ١،٦٠٠ دولار في نهاية السنة العاشرة والذي يشكل نسبة ٨٠٪ من أقساط التأمين التراكمية لمبلغ ٢،٠٠٠ دولار. ينص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ بشكل أساسي على أن حامل الوثيقة قدم قرضاً ستقوم شركة إعادة التأمين بتسديده في قسط واحد في السنة العاشرة. وإذا كانت السياسات الحالية لشركة إعادة التأمين تفيد بأن عليها الإعتراف بإلتزام معين بموجب العقد، عندها يُسمح بالتجزئة لكنها لا تكون إلزامية. لكن إذا لم يكن لدى شركة إعادة التأمين مثل هذه السياسات، عندها يُلزم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ شركة إعادة التأمين بتجزئة العقد. وإذا تم تجزئة العقد، يكون لكل دفعة يقدمها حامل الوثيقة مكونين: دفعة مقدمة عن القرض ودفعة لتغطية التأمين. سيُستخدم معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لتقييم المكون الإيداعي– القرض– وسيتم قياسه مبدئياً بالقيمة العادلة. ويتم حساب القيمة العادلة للمكون الإيداعي من خلال خصم تسديد القرض المستقبلي في السنة العاشرة بإستخدام الطريقة السنوية. إذا تقدم حامل الوثيقة بمطالبة معينة، عندها يتم تجزئة هذه المطالبة بحد ذاتها إلى مطالبة بمبلغ (س) دولار وقرض بمبلغ (ص) دولار يتم تسديدهما على أقساط طوال عمر الوثيقة.

٧. الإفصاحات

١/٧ يتبنى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ ما يسمى بالمنهج المبني على المبادئ في الإفصاح. وينبغي الإفصاح عن المعلومات التي تساعد المستخدم على فهم المبالغ في البيانات المالية لشركة التأمين التي تنشأ عن عقود التأمين.

٢/٧ يجب أن تقدم شركات التأمين أيضا المزيد من التفاصيل حول المخاطر التي تتكبدها، بما في ذلك أي تركيز للمخاطر وأثر متغيرات السوق على الإفتراضات الرئيسية المستخدمة.

٣/٧ تُطلب أيضاً المعلومات التي تساعد المستخدمين على فهم مبلغ وتوقيت وشكوك التدفقات النقدية المستقبلية. يجب أيضاً الإفصاح عن بنود وشروط عقود التأمين التي لها أثر مادي على مبلغ وتوقيت وشكوك التدفقات النقدية المستقبلية لشركة التأمين.

٤/٧ يلزم الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمطالبات الفعلية مقارنة مع التقديرات السابقة ويجب الكشف عن المعلومات المتعلقة بمخاطر معدل التأمين ومخاطر معدل الائتمان التي يقتضيها معيار المحاسبة الدولي ٣٢.

٥/٧ يجب إظهار المعلومات حول التعرض لمخاطر سعر الفائدة أو مخاطر سعر السوق بموجب المشتقات الضمنية المشمولة في عقد تأمين أساسي إذا لم تُظهر شركة التأمين المشتقات الضمنية بالقيمة العادلة. لكن لا تحتاج شركات التأمين إلى أن تفصح عن القيمة العادلة لعقود التأمين الخاصة بها في الوقت الحالي بل يجب عليها أن تفصح عن الأرباح والخسائر من عقود إعادة التأمين المشتراة.

٦/٧ إن المزيد من الشفافية سيزيد من التركيز على إدارة المخاطر. ومن المحتمل أن تبرز الحساسية للمخاطر على أنها الفرق الرئيسي بين منشآت التأمين. ويجب أن تطبق المنشآت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك، ولكن كما هو الحال مع معظم المعايير، يُستحسن أن يتم تبني هذه المعايير في وقت مبكر.

حالة عملية

قد تشمل الميزانية العمومية لشركة تأمين الأصول والإلتزامات التالية وتغطيها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التالية:

الأصول	معايير المحاسبة الدولية/ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
الإستثمارات	معيار المحاسبة الدولي ٣٩
الممتلكات	معيارا المحاسبة الدوليان ٤٠/١٦
عقود الإستثمارات	معيار المحاسبة الدولي ١٨
عقود التأمين	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤
أصول أخرى	متنوع
الالتزامات	
حقوق الملكية	معيارا المحاسبة الدوليان ٣٩/٣٢
إلتزامات التأمين	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤
إلتزامات عقد الإستثمار	معيار المحاسبة الدولي ٣٩
إلتزامات أخرى	متنوع

حالة دراسية ٢

الحقائق

تكتتب شركة تأمين وثيقة مفردة بقسط تأمين يبلغ ١٠٠٠ دولار وتتوقع مطالبات بمبلغ ٦٠٠ دولار في السنة الرابعة. وفي وقت كتابة الوثيقة، تم دفع تكاليف عمولة بقيمة ٢٠٠ دولار. افترض معدل خصم خالي من المخاطرة بنسبة ٣٪. تقول المنشأة أنه إذا كان ينبغي إنشاء مخصص للمخاطر والشكوك، فإنه يكون بمبلغ ٢٥٠ دولار وأن هذه المخاطرة ينتهي أجلها في السنة الثانية والثالثة والرابعة بشكل متساو. وتوزع المنشأة بموجب السياسات القائمة صافي أقساط التأمين ومصروف المطالبات وتكاليف العمولة على مدى أول سنتين من الوثيقة. تبلغ عوائد الإستثمار في السنتين الأولى والثانية ٢٠ دولار و ٤٠ دولار على التوالي.

المطلوب

بين معاملة هذه الوثيقة بإستخدام منهج التأجيل والمطابقة في السنتين الأولى والثانية بحيث تكون مقبولة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤.

كيف تختلف المعاملة إذا تم إستخدام منهج "القيمة العادلة"؟

الحل

التأجيل والمطابقة (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤):

	السنة الأولى	السنة الثانية
قسط التأمين المكتسب	٥٠٠	٥٠٠
مصروف المطالبات	(٣٠٠)	(٣٠٠)
تكاليف العمولة	(١٠٠)	(١٠٠)
ربح التأمين	١٠٠	١٠٠
عائد الإستثمار	٢٠	٤٠
الربح	١٢٠	١٤٠

إذا تم إستخدام منهج القيمة العادلة، يتم قيد إجمالي أقساط التأمين المكتسبة بالدائن في السنة الأولى. ويتم تقديم المطالبات المتوقعة على أسس مخصومة ثم يتم توزيع تخصيصها خلال الفترة حتى السنة الرابعة. ويتم إنشاء مخصص للمخاطر والشكوك في السنة الأولى ويتم توزيعه خلال السنوات الثلاث التالية. كما يتم تحميل جميع تكاليف العمولة في السنة الأولى أيضاً. وتتم معاملة عوائد الإستثمار بنفس الطريقة كما في منهج التأجيل.

أسئلة إختيار متعدد

١. ما هو سبب استحداث المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ بالدرجة الأولى؟
(أ) لضمان أن يكون بإمكان شركات التأمين الإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بحلول عام ٢٠٠٥.
(ب) المراجعة الشاملة لمحاسبة التأمين بشكل كامل.
(ج) استجابة للفضائح الأخيرة في صناعة التأمين.
(د) بسبب ضغط من سلطات الخدمات المالية في عدة بلدان.
الإجابة: (أ)

٢. أي من أنواع عقود التأمين التالية قد لا يغطيها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ على الأرجح؟
(أ) تأمين المركبات.
(ب) التأمين على الحياة.
(ج) التأمين الطبي.
(د) خطة التقاعد.
الإجابة: (د)

٣. أي من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ينطبق على تلك العقود التي تنقل المخاطر المالية بشكل رئيسي، مثل مشتقة الإئتمان؟
(أ) معيار المحاسبة الدولي ٣٢.
(ب) معيار المحاسبة الدولي ١٨.
(ج) معيار المحاسبة الدولي ٣٩.
(د) المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤.
الإجابة: (ج)

٤. إذا أعطت منشأة ما كفالة منتجات تم إصدارها مباشرة من قبل الصانع أو التاجر أو بائع التجزئة، فما هو المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الذي من المحتمل أن يغطي هذه الكفالة؟
(أ) المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤.
(ب) معيار المحاسبة الدولي ٣٩.
(ج) معيار المحاسبة الدولي ١٨ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٧.
(د) معيار المحاسبة الدولي ٣٢.
الإجابة: (ج)

٥. ينص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ على أن عقود التأمين ينبغي أن:
(أ) تغطيها السياسات المحاسبية الحالية خلال المرحلة الأولى.
(ب) تمتثل لوثائق إطار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
(ج) تمتثل لجميع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية القائمة.
(د) يغطيها معيار المحاسبة الدولي ٣٢ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ فقط.
الإجابة: (أ)

٦. يقتضي معيار المحاسبة الدولي ٣٩ من المنشأة فصل المشتقات الضمنية التي تلبي شروطاً معينة عن عقد التأمين الأساسي الذي يحتويها. كما يقتضي أيضاً قياس المشتقة الضمنية بالقيمة العادلة ونقل أي تغييرات في القيمة العادلة إلى حساب الربح أو الخسارة. ولا تحتاج شركة التأمين إلى أن تفصل المشتقة الضمنية التي تلبي بحد ذاتها تعريف عقد التأمين. أي من أنواع المشتقات الضمنية التالية ينبغي قياسها بالقيمة العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ عند دمجها في عقد تأمين؟
(أ) ضمان الحد الأدنى من أسعار الفائدة عند تحديد قيمة الإستحقاق أو الإسترداد للعقد.
(ب) منافع الوفاة المرتبطة بأسعار حقوق الملكية أو مؤشر سوق البورصة مستحقة الدفع عند الوفاة فقط.
(ج) خيار حامل الوثيقة بالتنازل عن عقد التأمين مقابل قيمة نقدية تم تحديدها في عقد التأمين الأصلي.
(د) ضمان الحد الأدنى من عوائد حقوق الملكية التي تتوفر فقط في حال قرر حامل الوثيقة أخذ مرتب سنوي طارئ مدى الحياة.
الإجابة: (أ) (باقي الإجابات الأخرى هي في الواقع عقود تأمين و(أ) هو عقد إستثمار)

٧. تستطيع شركات التأمين أن تعترف بأصل غير ملموس يكون هو الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لإلتزامات التأمين المأخوذة في الحساب في عملية إندماج الأعمال. ينبغي محاسبة هذا الأصل بإستخدام:
(أ) معيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"*.
(ب) المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ *"عقود التأمين"* فقط.
(ج) معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*.
(د) ينبغي أن لا تتم محاسبة هذا الأصل قبل المرحلة الثانية من عقد التأمين.
الإجابة: (ب)

٨. أي من الممارسات المحاسبية التالية تم حظرها بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤؟
(أ) محاسبة الظل.
(ب) مخصصات الكوارث.
(ج) اختبار كفاية إلتزامات التأمين المعترف بها.
(د) اختبار إنخفاض القيمة لأصول إعادة التأمين.
الإجابة: (ب)

٩. يمكن أن يشتمل عقد التأمين على كل من المكون الإيداعي والمكون التأميني. وقد يكون أحد الأمثلة على ذلك عقد إعادة تأمين تستلم فيه شركة التأمين تسديداً لأقساط التأمين في وقت مستقبلي إذا لم تكن هناك مطالبات بموجب العقد. ويشكل هذا فعلياً قرضاً من قبل شركة التأمين يتم تسديده في المستقبل.
يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤ أن:
(أ) تتم محاسبة كل دفعة من شركة التأمين كدفعة مقدمة للقرض وكدفعة لتغطية التأمين.
(ب) تتم محاسبة قسط التأمين كبند إيراد في بيان الدخل.
(ج) تتم محاسبة قسط التأمين بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٨.
(د) تتم معاملة قسط التأمين المدفوع بشكل بحت على أنه قرض، وتتم محاسبته بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩.
الإجابة: (أ)

٣٨ الأصول غير المتداولة المُحتفَظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥)

١. نطاق التطبيق

يهدف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ إلى تحديد محاسبة الأصول المحتفظ بها برسم البيع ومحاسبة عرض العمليات المتوقفة والإفصاح عنها. لا تنطبق أحكام القياس الواردة في هذا المعيار على الأصول الضريبية المؤجلة، والأصول الناشئة عن منافع الموظفين، والأصول المالية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٣٩، والأصول غير المتداولة التي يتم محاسبتها وفقاً لنموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة الدولي ٤٠، والأصول غير المتداولة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٤١، والحقوق التعاقدية بموجب عقود التأمين كما هي محددة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤.

٢. تعريف المصطلحات الرئيسية (وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥)

مُحتفظ به برسم البيع: إسترداد المبلغ المسجل للأصل غير المتداول بشكل رئيسي من خلال بيع الأصل وليس عبر إستخدامه.

مجموعة التصرف: مجموعة من الأصول وربما بعض الإلتزامات التي تنوي المنشأة التصرف بها في معاملة واحدة.

١/٢ بالنسبة لأصل غير متداول أو مجموعة تصرف ينبغي تصنيفها على أنها مُحتفظ بها برسم البيع، يجب أن يكون الأصل متوفرا للبيع الفوري في وضعه الراهن وأن تكون احتمالية بيعه مرتفعة. إضافة إلى ذلك، يجب أن يكون الأصل قيد التسويق بفعالية بسعر معقول مقارنة بقيمته العادلة الحالية.

٢/٢ ينبغي إتمام البيع أو أن يُتوقع إتمامه خلال سنة من تاريخ التصنيف.

٣/٢ ستكون الإجراءات المطلوبة لإكمال البيع المخطط له قد تم تنفيذها، ومن غير المرجح تغيير الخطة بشكل كبير أو سحبها.

٤/٢ وحتى يكون البيع محتملاً جداً، يجب أن تلتزم الإدارة ببيع الأصل وأن تبحث بشكل فعلي عن مشترٍ.

٥/٢ من الممكن أن لا يتم إتمام البيع خلال سنة واحدة.

٦/٢ في هذا الحالة، لا يزال من الممكن تصنيف الأصل على أنه مُحتفَظ به برسم البيع وذلك إذا ما كان التأخير ناجم عن أحداث خارج سيطرة المنشأة وأن المنشأة ما زالت ملتزمة ببيعه.

حالة دراسية ١

الحقائق

تلتزم منشأة ما بخطة لبيع أحد المباني وقد شرعت في البحث عن مشترٍ له. وستستمر المنشأة بإستخدام المبنى حتى يكتمل إنشاء مبنى آخر ينتقل إليه موظفو المكتب الموجودون في المبنى. ولا توجد هناك نية لتغيير مكان موظفي المكتب حتى إكمال المبنى الجديد.

المطلوب

هل يتم تصنيف المبنى على أنه مُحتفَظ به برسم البيع؟

الحل

لن يتم تصنيف المبنى على أنه مُحتفَظ به برسم البيع نظراً لعدم توفره للبيع الفوري.

حالة عملية

تُفصح "آير–جيسن أيه جي"، وهي منشأة سويسرية، في بياناتها المالية بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٣ بأنها تنوي بيع الشركة التابعة. وقد تم إلغاء توحيد الشركة التابعة وتصنيفها كأصل متداول بإستخدام المعايير المبينة في معيار المحاسبة الدولي ١. لكن إذا كان ينبغي تصنيف الشركة التابعة "كمجموعة تصرف" بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥، ينبغي تحليل الأصول الصافية وإظهارها منفصلة عن الأصول الأخرى في الميزانية العمومية في فئات منفصلة. (انظر الحالة الدراسية ٦).

٣. تمديد الفترة إلى ما يزيد عن السنة

تشمل الحالات التي يُسمح فيها بتمديد الفترة المطلوبة لإتمام البيع ما يلي:

(أ) إذا ألزمت المنشأة نفسها ببيع أصل غير مُتداول، وتتوقع أن يفرض الآخرون شروطاً على نقل الأصل وحيث لا يمكن استكمال الشروط إلاّ بعد الوفاء بتعهد شراء ثابت وأن يكون تعهد الشراء الثابت محتملاً جداً خلال سنة.

(ب) عند الوفاء بتعهد شراء ثابت لكن يفرض أحد المشترين على غير المتوقع شروطاً على نقل الأصل غير المتداول المُحتفظ به برسم البيع. ولا بد من اتخاذ الإجراءات في الوقت المناسب استجابة للشروط، ويُتوقع قراراً ملائماً.

(ج) عندما تنشأ ظروف غير متوقعة خلال فترة السنة الواحدة كانت تعتبر غير محتملة الحدوث ولا يتم بيع الأصل غير المتداوَل. ولا بد من اتخاذ الإجراء اللازم استجابة للتغيير الحاصل في الظروف. كما ينبغي تسويق الأصل غير المتداول بطريقة فعالة وبسعر معقول ويتعين تلبية المعايير المنصوص عليها للأصل الذي ينبغي تصنيفه على أنه مُحتفظ به برسم البيع.

حالة دراسية ٢

الحقائق

تُخططُ منشأة ما لبيع جزء من أعمالها يُعتبر أنه مجموعة تصرف. والمنشأة موجودة في بيئة تجارية خاضعة لأنظمة صارمة وتتطلب أي عملية بيع موافقة حكومية. وهذا يعني أنه من الصعب تحديد وقت البيع. إذ لا يمكن الحصول على موافقة الحكومة إلى أن يتم إيجاد مشتري ويصبح معروفاً لدى مجموعة التصرف ويتم التوقيع على تعهد شراء ثابت. إلا أنه من المُرجح أن يكون بوسع المنشأة بيع مجموعة التصرف خلال سنة واحدة.

المطلوب

هل يتم تصنيف مجموعة التصرف على أنها مُحتَفَظ بها برسم البيع؟

الحل

يتم تصنيف مجموعة التصرف على أنها مُحتفَظ بها برسم البيع وذلك نظراً لأن سبب التأخير هو أحداث أو ظروف خارجة عن سيطرة المنشأة وهناك دليل على إلتزام الشركة ببيع مجموعة التصرف.

حالة دراسية ٣

الحقائق

لدى منشأة ما أصل معين تم تحديده على أنه مُحتفظ به برسم البيع في السنة المالية حتى ٣١ ديسمبر ٢٠X٥. وخلال السنة المالية حتى ٣١ ديسمبر ٢٠X٦، ما زال الأصل غير مباع، غير أنّ ظروف السوق قد تدهورت كثيراً بالنسبة للأصل. وتعتقد المنشأة بأن ظروف السوق ستتحسن ولم تُخفّض من سعر الأصل التي تستمر في تصنيفه على أنه مُحتفظ به برسم البيع. تبلغ القيمة العادلة للأصل ٥ مليون دولار ويتم تسويق الأصل بمبلغ ٧ مليون دولار.

المطلوب

هل ينبغي تصنيف الأصل على أنه مُحتفظ به برسم البيع في البيانات المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٦؟

الحل

نظراً لأن السعر يفوق القيمة العادلة الحالية، فلن يكون الأصل متوفراً للبيع الفوري ويجب أن لا يتم تصنيفه على أنه مُحتفظ به برسم البيع.

٤. نقاط متنوعة

١/٤ يمكن معالجة عمليات تبادل الأصول غير المتداولة بين الشركات على أنها مُحتفظ بها برسم البيع حين يكون لهذا التبادل جوهراً تجارياً وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦.

٢/٤ تشتري الشركات بين الحين والآخر أصولاً غير متداولة بهدف التصرف بها حصريا. وفي هذه الحالات، يتم تصنيف الأصل غير المتداول على أنه مُحتفظ به برسم البيع في تاريخ الإندماج بالشراء فقط إذا ما تُوقع بيعه خلال فترة السنة الواحدة ويكون من المحتمل جدا تلبية معايير الإحتفاظ برسم البيع خلال فترة قصيرة من تاريخ الإندماج بالشراء. ولا تتجاوز هذه الفترة عادة ثلاثة شهور.

٣/٤ إذا حدثت معايير تصنيف الأصل غير المتداول على أنه مُحتفظ به برسم البيع بعد تاريخ الميزانية العمومية، ينبغي عدم إظهار الأصل غير المتداول على أنه محتفظ به برسم البيع. إلا أنه يجب الإفصاح عن بعض المعلومات حول الأصول غير المتداولة.

٤/٤ لا تُلبي العمليات المُتوقع إنهائها أو التنازل عنها تعريف الإحتفاظ برسم البيع. إلا أن مجموعة التصرف التي سيتم التنازل عنها قد تلبي تعريف النشاط المتوقف.

٥/٤ "التنازل" يعني أن الأصل غير المتداول (مجموعة التصرف) سَيُستخدم حتى نهاية عمره الإقتصادي، أو أن الأصل غير المتداول (مجموعة التصرف) سيتم إغلاقه بدلا من بيعه. والسبب وراء هذا هو أنه سيتم إسترداد المبلغ المسجل للأصل غير المتداول بشكل رئيسي من خلال الإستخدام المستمر له.

٦/٤ لا يمكن تصنيف الأصل غير المتداول الذي تم مؤقتا إزالته من الإستخدام أو الخدمة على أنه تم التنازل عنه.

حالة دراسية ٤

الحقائق

تعيد منشأة ما تنظيم أنشطتها التجارية. وستُوقفُ هذه المنشأة في أحد مواقعها إستخدام إحدى المعدات نظرا لأن الطلب على المنتجات التي يتم تصنيعها من قبل تلك المعدات انخفض إلى حد كبير. ويلزم الحفاظ على المعدات في وضع تشغيلي جيد، ويُتوقع إعادتها إلى الخدمة إذا ما ازداد الطلب على المنتجات. بالإضافة إلى ذلك، تنوي المنشأة إغلاق ثلاث وحدات من أصل خمس وحدات تصنيعية. وتشكل الوحدات التصنيعية نشاطاً رئيسياً لها. وستنتهي كافة الأعمال في هذه الوحدات الثلاث خلال السنة الحالية، ومع نهاية العام سيكون قد توقف العمل تماماً.

المطلوب

ما هي الكيفية التي ستُعامل بها كل من قطع المعدات وإغلاق وحدات التصنيع في البيانات المالية للسنة الحالية؟

الحل

لن تتم معاملة المعدات على أنها قد تم التنازل عنها وذلك لأنها سيتم إعادة لاحقاً للخدمة. وستتم معاملة الوحدات التصنيعية على أنها عمليات متوقفة.

٥. قياس الأصول غير المُتداولة المحتفظ بها برسم البيع

١/٥ قبل تصنيف أصل ما مبدئياً على أنه مُحتفَظاً به برسم البيع، ينبغي قياسه وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المعمول به.

٢/٥ عندما يتم تصنيف الأصول غير المتداولة أو مجموعات التصرف على أنها مُحتفَظ بها برسم البيع، تُقاس بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، أيهما أقل.

٣/٥ حين يُتوقع حصول البيع خلال سنة واحدة، يتعين على المنشأة قياس تكلفة البيع بقيمته الحالية. وينبغي إظهار أي زيادة تنشأ في القيمة الحالية لتكلفة البيع في حساب الربح والخسارة كتكلفة تمويل.

٤/٥ يُعترف بأي خسارة إنخفاض قيمة في حساب الربح أو الخسارة عند أي تخفيض مبدئي أو لاحق للأصل أو مجموع التصرف إلى القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع.

٥/٥ يمكن الإعتراف بأي زيادات لاحقة في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع لأصل معين في حسابات الربح أو الخسارة إلى الحد الذي لا تزيد فيه عن خسارة إنخفاض القيمة التراكمية التي تم الإعتراف بها وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ أو تم الإعتراف بها مسبقا وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦.

٦/٥ ينبغي تطبيق أي خسارة إنخفاض قيمة معترف بها لمجموعة تصرف معينة وفق الترتيب المبين في معيار المحاسبة الدولي ٣٦.

٧/٥ ينبغي أن لا يتم إستهلاك الأصول غير المتداولة أو مجموعات التصرف المُصنّفة على أنها مُحتفظ بها برسم البيع.

٨/٥ ولا بد من الإستمرار في تقديم أية فائدة أو مصاريف تخص مجموعة التصرف.

٦. تغيير الخطط

١/٦ إذا لم يتم بعد الآن تلبية معايير تصنيف الأصل على أنه مُحتفَظ به برسم البيع، عندئذ يتوقف اعتبار الأصل أو مجموعة التصرف على أنها مُحتفَظ بها برسم البيع.

٢/٦ في هذه الحالة، يتعين تقييم الأصل أو مجموعة التصرف بالمبلغ المسجل قبل تصنيف الأصل أو مجموعة التصرف على أنه مُحتفَظ بها برسم البيع (وكما هو معدل لأي إستهلاك أو إطفاء أو إعادة تقييم لاحق) أو مبلغه القابل للإسترداد في تاريخ قرار عدم البيع، أيهما أقل.

٣/٦ ولا بد من إظهار أي تعديل على القيمة في الدخل من العمليات المستمرة للفترة.

٤/٦ وإذا تم إزالة أصل ما من مجموعة تصرف معينة، يستمر تصنيف مجموعة التصرف على أنها كذلك إذا ما زالت تلبي المعايير المبينة في المعيار.

٥/٦ وإذا لم تتم تلبية المعايير، تتم عندئذ مراجعة الأصول غير المتداولة المختلفة للمجموعة لمعرفة ما إذا كانت تلبي معايير تصنيفها على أنها مُحتفظ بها برسم البيع.

٧. الإفصاح: الأصول غير المتداولة

١/٧ يجب الإفصاح عن الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع وأصول مجموعات التصرف بشكل منفصل عن الأصول الأخرى في الميزانية العمومية. ويجب أيضاً الإفصاح عن الإلتزامات بشكل منفصل في الميزانية العمومية.

٢/٧ يُطلب إجراء إفصاحات أخرى عديدة، بما في ذلك وصف للأصول غير المُتداولة لمجموعة تصرف معينة، ووصفٌ لحقائق وظروف البيع، والأسلوب المرتقب لذلك التصرف وتوقيته.

٣/٧ ينبغي كذلك إظهار أي ربح أو خسارة معترف بها لإنخفاض القيمة أو أية زيادة لاحقة في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع في القطاع القابل للتطبيق الذي يتم فيه عرض الأصول غير المتداولة أو مجموعة التصرف وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٤.

حالة دراسية ٥

الحقائق

أقرّت "لينش"، وهي منشأة أم، في ٣٠ يونيو ٢٠X٥ خطة لبيع شركتها التابعة "بن". ويُتوقع إتمام البيع بتاريخ ١ سبتمبر ٢٠X٥. وتكون نهاية السنة لشركة "لنش" في ٣١ يوليو ٢٠X٥، وتم المصادقة على البيانات المالية في ١٦ أغسطس ٢٠X٥. وكان لدى الشركة التابعة أصولاً صافية بقيمة ١٥ مليون دولار (بما في ذلك قيمة الشهرة بمبلغ ٢ مليون دولار) بالقيمة المسجلة في نهاية السنة. وتكبدت شركة "بن" خسارة بقيمة ٣ مليون دولار من ١ أغسطس إلى ١٦ أغسطس ٢٠X٥ ويُتوقع أن تتكبد خسارة إضافية بقيمة ٢ مليون دولار حتى تاريخ البيع. وفي تاريخ المصادقة على البيانات المالية، كانت "لينش" تفاوض على بيع "بن" إلا أنه لم يُوَقع أي عقد. وتتوقع "لينش" بيع "بن" لقاء ٩ مليون دولار وأن تتكبد تكاليف بيع بقيمة ١ مليون دولار. هذا وقُدِّرت قيمة الإستخدام لشركة "بن" بمبلغ ٨ مليون دولار بتاريخ ١٦ أغسطس ٢٠X٥.

وقد وافقت "لينش" على تغيير موقع المقر الإداري للمجموعة. ولا تنوي "لينش" بيع المتلكات حتى يتم ترميمها. وقد أُكملت الترميمات بتاريخ ٣٠ يونيو ٢٠X٥. لكن بتاريخ ٣٠ يوليو ٢٠X٥، عثر على تلوث بيئي في مقر الإدارة ما استوجب نقل الموظفين إلى مرافق مؤقتة. وقد أزيل الخطر بتكلفة ٥٠,٠٠٠ دولار وأُعلن بأن المبنى آمن بتاريخ ١ نوفمبر ٢٠X٥. وفي ٣١ يوليو ٢٠X٥، بلغت القيمة المسجلة للبناء ٣ مليون دولار وقيمته السوقية (وذلك بافتراض عدم وجود تلوث) ٤ مليون دولار قبل تكاليف البيع المُقدرة بمبلغ ٥٠٠,٠٠٠ دولار.

وتم نقل المقر الإداري في ١ ديسمبر ٢٠X٥ وعُرضت المتلكات للبيع بسعر ٤ مليون دولار. وشهد سوق هذه المتلكات تراجعاً، ولم يُعثر على مُشتر بحلول تاريخ ٣١ يوليو ٢٠X٦. وكان سعر السوق في ذلك التاريخ قرابة ٣,٥ مليون دولار غير أن المنشأة رفضت تخفيض سعر بيع المتلكات. وبتاريخ ١ سبتمبر ٢٠X٦، تم قبول عطاء بقيمة ٣,٣ مليون دولار فيما يخص المتلكات وتم تكبد مبلغ ٦٠٠,٠٠٠ دولار في سبيل بيعه. بلغت القيمة المسجلة للممتلكات بسعر التكلفة ٢,٨ مليون دولار كما في ٣١ يوليو ٢٠X٦.

وتمتلك شركة "إينش" كذلك معدات قامت بتأجيرها مؤخراً إلى أطراف ثالثة. وفي ٣١ يوليو ٢٠X٥، كان هناك مبلغ ٥ مليون (قيمة مسجلة) لهذه المعدات، وبتاريخ ٣١ يوليو ٢٠X٦، كان هناك ٨ مليون دولار إضافية (قيمة مسجلة) لهذه المعدات. وكانت قد انتهت عقود الإيجار في تواريخها المحددة إلا أنه لم يُتخذ قراراً فيما يخص مسألة ترميم المعدات وبيعها أو التخلي عنها. وقامت المنشأة لاحقاً بترميم كلا المجموعتين من المعدات وباعتهما بتاريخ ١ ديسمبر ٢٠X٥ لقاء ١٠ مليون دولار، وبتاريخ ١٥ ديسمبر ٢٠X٦ لقاء ١٦ مليون دولار. وبلغت تكاليف الترميم ٢ مليون دولار و ٣ مليون دولار على التوالي لكلا المجموعتين من الأصول.

المطلوب

ناقش معالجة العناصر المذكورة أعلاه في البيانات المالية كما في ٣١ يوليو ٢٠X٥ و ٣١ يوليو ٢٠X٦.

الحل

بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥، ينبغي أن تُصنف المنشأة مجموعة تصرف معينة، وهي شركة "بن"، على أنها مُحتفظ بها برسم البيع إذا كان سيتم إسترداد مبلغها المسجل بشكل رئيسي من خلال معاملة بيع وليس عبر الإستخدام المتواصل. وفيما يلي المعايير الأساسية التي ينبغي تلبيتها: لا بد أن يكون هناك إلتزاماً بخطة ما لبيع الأصل، وبرنامجاً نشطاً لإيجاد مشتر ولا بد أن يكون قد بوشر بإتمام الخطة، ولا بد أن يتم تسويق الأصل بفعالية بسعر معقول مقارنة بقيمته العادلة، وينبغي أن يُتوقع حدوث البيع خلال سنة واحدة ويكون من المحتمل حدوث تغييرات هامة على الخطة. وفي هذه الحالة، تكون المنشأة قد وافقت على الخطة قبل نهاية السنة ويُتوقع إتمام البيع خلال ١٢ شهراً، بتاريخ ١ سبتمبر ٢٠X٥. وفي الوقت الذي تم فيه المصادقة على البيانات المالية، كانت تفاوض المنشأة على بيع شركة "بن"، لذلك يبدو أن المنشأة تسعى جادة في محاولة إيجاد مشتر ويكون البيع محتملاً جداً. ويضاف لذلك أنه إذا كانت المنشأة تفاوض من أجل البيع، سيبدو الأصل عندئذ على أنه يتم تسويقه بفعالية. وفي النهاية، لا تبدو هناك أي نية لتغيير خطة البيع بشكل كبير؛ ولهذا السبب تبدو مجموعة التصرف كما لو كانت مُحتفظاً بها برسم البيع.

وقبل تصنيف البند على أنه مُحتفظ به برسم البيع، لا بد من إجراء مراجعة لإنخفاض القيمة. وفي هذه الحالة، يوجد مؤشر على إنخفاض قيمة محتمل في أي حدث وذلك لأن الشركة التابعة تتكبد خسارة في الفترة ما بعد عملية الإندماج بالشراء. وسيتم قيد أي خسارة تنشأ من مراجعة إنخفاض القيمة في حساب الربح أو الخسارة. ولا بد من الإبلاغ عن البند المحتفظ به برسم البيع بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، أيهما أقل. ويجب إجراء حساب لإنخفاض القيمة بدءاً من ٣١ يوليو ٢٠X٥ قبل أن يكون من المكن قياس قيمة شركة "بن" في الميزانية العمومية. وتُقدّر قيمة الإستخدام لشركة "بن" بتاريخ ١٦ أغسطس ٢٠X٦ بمبلغ ٨ مليون دولار. وتبلغ الخسارة حتى ذلك التاريخ ٣ مليون دولار: وعليه، ستكون قيمة الإستخدام بتاريخ ٣١ يوليو هي ٨ مليون دولار مضافاً إليها ٣ مليون دولار، أو ١١ مليوناً. وستبلغ صافي القيمة القابلة للتحقق لشركة "بن" ٩ مليون دولار مطروحا منها تكاليف بيعها بقيمة ١ مليون دولار، أو ٨ مليون دولار. ويكون المبلغ القابل للإسترداد هو صافي القيمة القابلة للتحقق أو قيمة الإستخدام، أيهما أعلى. ولهذا تُستخدم قيمة الإستخدام بمبلغ ١١ مليون دولار في أي أختبار لإنخفاض القيمة في نهاية السنة.

لكن لأنه تم تصنيف مجموعة التصرف على أنها مُحتفظ بها برسم البيع، سيتم حساب أي خسارة إنخفاض قيمة من خلال الرجوع إلى معايير مختلفة. أي أنه ينبغي قياس أي مجموعة تصرف مُصنفة على أنها مُحتفظ بها برسم البيع بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، أيهما أقل. وفي هذه الحالة، تبلغ القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ٨ مليون دولار. لذلك سيتم الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة بمبلغ ٧ مليون دولار في حساب الربح أو الخسارة.

وفيما يخص المقر الإداري، ستكون الأصول غير المتداولة مؤهلة على أنها محتفظ بها برسم البيع إذا توفرت للبيع الفوري بوضعها الحالي رهنا ببنود البيع العادية. لكن في ٣١ يوليو ٢٠X٥، لم يكن من المكن بيع المبنى الإداري بسبب التلوث البيئي. لذا سيتم ببساطة إظهاره بالقيمة المسجلة في البيانات المالية. وتتوافر لدى المنشأة النية والمقدرة على بيع الأصل إلا أنه من غير المرجح إيجاد مشتر بينما هذا التلوث قائماً. ولا يبدو أن هناك أي إنخفاض في القيمة المسجلة للمبنى بسبب التلوث؛ وتبلغ القيمة المسجلة للمبنى ٣ مليون دولار، وبلغت القيمة السوقية ٤ مليون دولار قبل تكاليف البيع المقدرة بمبلغ ٥٠٠,٠٠٠ دولار. وفي عملية تنظيف التلوث البيئي، بلغت التكلفة ٥٠,٠٠٠ دولار فقط، ولهذا السبب فلا يبدو أن قيمة المبنى تنخفض.

وفي السنة حتى ٣١ يوليو ٢٠X٦، تم عرض الممتلكات للبيع بسعر ٤ مليون دولار. السوق في حالة تراجع ولم يُعثر على مشتر في نهاية السنة. وكان سعر السوق في ذلك التاريخ أدنى كثيراً من سعر العرض، وقد رفضت المنشأة تخفيض سعر بيع الممتلكات. وقد تم إخلاء الممتلكات وعليه فهي متوفرة للبيع، لكن لأن السعر غير معقول مقارنة بقيمته العادلة الحالية– ٤ مليون دولار مقابل ٣,٥ مليون دولار– فقد تبدو عندئذ نية المنشأة في بيع الأصل مدعاة للشك. ولا ينجح اختبار الممتلكات الوارد في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية فيما يخص معقولية السعر، وعليه لا ينبغي تصنيفها على أنها مُحتفظ بها برسم البيع. وإذا تم تصنيف الممتلكات على أنها مُحتفظ بها برسم البيع بتاريخ ٣١ يوليو ٢٠X٦، سيكون قد تم تسجيلها بالقيمة المسجلة أو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، أيهما أقل. وهذا كان يعني بأن القيمة المسجلة ٢,٨ مليون

دولار قد قورنت بالقيمة العادلة ٣,٣ مليون دولار مطروحاً منهما التكاليف بقيمة ٦٠٠,٠٠٠، أو ٢,٧ مليون دولار، وكان سيلزم تخفيض قيمة الأصل بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ دولار. وحتى يكون الأصل غير المتداول مؤهلاً لتصنيفه على أنه محتفظ به برسم البيع، يجب أن يكون بيعه محتملاً جداً ويجب أن يتوقع أن يكون بيع الأصل مؤهلاً للإعتراف به على أنه بيع مكتمل خلال سنة واحدة.

وفي حال المعدات التي تم تأجيرها مؤخراً في ٣١ يوليو ٢٠X٥ و ٣١ يوليو ٢٠X٦، كان هناك مقدار كبير من هذه المعدات في الميزانية العمومية. وقد انتهت عقود الإيجار إلا أنه لم يُتخذ قراراً حول ما إذا كان ينبغي ترميم المعدات وبيعها أو التخلي عنها. لذلك، لا تكون هذه الأصول مؤهلة على أنها مُحتفَظ بها برسم البيع في أي من التاريخين. ويتعين إظهارها كأصول غير متداولة وإستهلاكها. ولا يتم إستهلاك الأصول المحتفظ بها برسم البيع. ويبدو أيضا أن القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أعلى بكثير من القيمة المسجلة.

وتبلغ أسعار البيع لمجموعتي الأصول ١٠ مليون و١٦ مليون دولار على التوالي، وتبلغ تكاليف الترميم ٢ مليون دولار و٣ مليون دولار على التوالي. لذا حتى وإن أخذنا في الحسبان تكاليف الترميم، فالمتوقع هو إستردادها لإيرادات أكبر بكثير من القيمة المسجلة. وعليه لا تنخفض قيمة الأصول في ٣١ يوليو ٢٠X٥ أو ٣١ يوليو ٢٠X٦.

٨. العمليات المتوقفة: العرض والإفصاح

١/٨ لا بد من الإفصاح عن أي دخل متراكم أو مصاريف معترفاً بها بشكل مباشر في حقوق الملكية المتعلقة بأصل غير متداول أو مجموعة تصرف مُصنَّفة على أنها مُحتفَظ بها برسم البيع.

٢/٨ العملية المتوقفة هي جزء من منشأة إما يكون قد تم التصرف بها أو مُصنَّفة على أنها مُحتفَظ بها برسم البيع، و

(أ) تمثل خط رئيسي منفصل من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات؛

(ب) جزء من خطة مُنسّقة مفردة للتصرف بخط رئيسي منفصل من الأعمال أو منطقة جغرافية من العمليات؛ *أو*

(ج) عبارة عن شركة تابعة تم شرائها حصريا بغرض إعادة بيعها.

٣/٨ إن إجمالي الأرباح أو الخسائر ما بعد الضريبة للعملية المتوقفة والأرباح أو الخسائر ما بعد الضريبة المعترف بها في القياس إلى القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع (أو عند التصرف) ينبغي عرضها في بيان الدخل كرقم واحد.

٤/٨ يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ إفصاحاً مفصلاً عن الإيرادات والمصاريف والأرباح أو الخسائر ما قبل الضريبة ومصاريف ضريبة الدخل ذات الصلة وذلك إما في الملاحظات أو في بيان الدخل. فإذا تم عرض هذه المعلومات في بيان الدخل، تعيّن الإفصاح عنها بشكل منفصل عن المعلومات المتعلقة بالعمليات المستمرة.

٥/٨ وفيما يخص العرض في بيان التدفق النقدي، ينبغي إظهار التدفقات النقدية الصافية المنسوبة لنشاطات العملية المتوقفة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية بشكل منفصل في بيان التدفق النقدي أو الإفصاح عنها في الملاحظات. وينبغي أن تغطي أية إفصاحات كلاً من الفترات الحالية وجميع الفترات السابقة التي تم إظهارها في البيانات المالية. ويحظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ التصنيف بأثر رجعي كعملية متوقفة حيث يتم تلبية المعايير بعد تاريخ الميزانية العمومية.

٦/٨ إضافة إلى ذلك، لا بد من الإفصاح بشكل منفصل عن التعديلات التي جرت في الفترة المحاسبية الحالية على المبالغ التي تم الإفصاح عنها مسبقا على أنها عمليات متوقفة من فترات سابقة. وإذا توقفت منشأة ما عن تصنيف عنصر معين على أنه مُحتفَظ به برسم البيع، يجب إعادة تصنيف نتائج ذلك العنصر وشملها في الدخل من العمليات المستمرة.

حالة دراسية ٦

الحقائق–

تخطط "ز" للتصرف بمجموعة من الأصول الصافية التي تشكل مجموعة تصرف. وفيما يلي الأصول الصافية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٥:

	القيمة المسجلة في ٣١ ديسمبر ٢٠X٥
	مليون دولار
الشهرة	٦
الممتلكات والمصانع والمعدات	١٨
المخزون	١٠
الأصول المالية (أرباح بقيمة ٢ مليون دولار معترفاً بها في حقوق الملكية)	٧
الإلتزامات المالية	(٤)
	٣٧

وعند الانتقال إلى المحاسبة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تم نقل بعض الأصول بالتكلفة المفترضة ولم يتم إعادة قياسها بموجب تلك المعايير. وكانت هذه الأصول هي الممتلكات والمصانع والمعدات والمخزون. وبموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يتم بيان الممتلكات والمصانع والمعدات بمبلغ ١٦ مليون دولار والمخزون بمبلغ ٩ مليون دولار. وتبلغ القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع ٢٥ مليون دولار. وعلى افتراض أن مجموعة التصرف مؤهلة على أنها "مُحتفَظ بها برسم البيع". لذا وبموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٦، يتم توزيع أية خسارة لإنخفاض القيمة على الشهرة والممتلكات والمصانع والمعدات.

المطلوب

وضح كيف سيتم إظهار مجموعة التصرف في البيانات المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٥.

الحل

	القيمة المسجلة مليون دولار	*إعادة القياس* مليون دولار	*إنخفاض القيمة* مليون دولار	*المبلغ المسجل بعد إنخفاض القيمة* مليون دولار
الشهرة	٦	٦	(٦)	—
الممتلكات والمصانع والمعدات	١٨	١٦	(٣)	١٣
المخزون	١٠	٩		٩
الأصول المالية	٧	٧		٧
الإلتزامات المالية	(٤)	(٤)		(٤)
	٣٧	٣٤	(٩)	٢٥

يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ أن يتم قياس المبالغ المسجلة لمجموعة التصرف وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعمول بها وأية أرباح أو خسائر تم التطرق إليها بموجب تلك المعايير مباشرة قبل التصنيف الأولي لمجموعة التصرف على أنها محتفظ بها برسم البيع. وسيتم تناول الإنخفاض في المبلغ المسجل للممتلكات والمصانع والمعدات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ١٦، وسيتم تناول المخزون وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢.

وبعد عملية القياس، ستعترفُ المنشأة بخسارة إنخفاض قيمة بمبلغ ٩ مليون دولار. ويتم توزيع هذه الخسارة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦. لذلك سيتم تخفيض قيمة الشهرة إلى الصفر وقيمة الممتلكات والمصانع والمعدات إلى ١٣ مليون دولار. وسيتم قيد الخسارة مقابل الربح أو الخسارة. وإذا لم يتم عرض العنوان الوارد في بيان الدخل والذي يشمل الخسارة بشكل منفصل في بيان الدخل، فإنه ينبغي الإفصاح عنه.

كما ينبغي الإفصاح عن الفئات الرئيسية للأصول والإلتزامات المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بشكل منفصل في الميزانية العمومية أو في الملاحظات. وفي هذه الحالة، يكون هناك إفصاح منفصل عن مجموعة التصرف:

	مليون دولار
الأصول	
الأصول غير المتداولة	
الأصول المتداولة	
الأصول المتداولة وغير المتداولة المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع	
مجموع الأصول	٢٩
حقوق الملكية والإلتزامات	
حقوق الملكية المنسوبة إلى الشركة الأم	
المبالغ المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية المتعلقة بالأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع (١٨ — ١٦)	٢
حقوق الأقلية	
إجمالي حقوق الملكية	
الإلتزامات غير المتداولة:	
الإلتزامات المتداولة	
دليل الإلتزامات المرتبطة بالأصول غير المتداولة المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع	٤
إجمالي الإلتزامات	
إجمالي حقوق الملكية والإلتزامات	

لا يتم الإبلاغ بأثر رجعي عن الأصول المصنفة على أنها مُحتفَظ بها برسم البيع في تاريخ الميزانية العمومية؛ ولهذا لا يتم إعادة بيان الميزانيات العمومية المقارنة.

أسئلة اختيار متعدد

١. كيف ينبغي عرض الدخل من العمليات المتوقفة في بيان الدخل؟
(أ) ينبغي أن تفصح المنشأة عن مبلغ واحد في بيان الدخل مع التحليل في الملاحظات أو في قسم من بيان الدخل منفصل عن العمليات المستمرة.
(ب) ينبغي تحليل المبالغ من العمليات المتوقفة عبر كل فئة من الإيرادات والمصاريف.
(ج) يجب إظهار العمليات المتوقفة كحركة على الأرباح المحتجزة.
(د) يتعين إظهار العمليات المتوقفة كبند سطر بعد إظهار إجمالي الأرباح إلى جانب الضريبة كجزء من مصاريف ضريبة الدخل.

الإجابة: (أ)

٢. كيف ينبغي إظهار أصول والتزامات مجموعة تصرف معينة مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع في الميزانية العمومية؟
(أ) يتعين معادلة الأصول والإلتزامات ولا بد من عرضها كمبلغ واحد.
(ب) يتعين إظهار أصول مجموعة التصرف بشكل منفصل عن الأصول الأخرى في الميزانية العمومية، ويجب إظهار إلتزامات مجموعة التصرف بشكل منفصل عن الإلتزامات الأخرى في الميزانية العمومية.
(ج) ينبغي عرض الأصول والإلتزامات كمبلغ واحد وكاقتطاع من حقوق الملكية.
(د) يجب ألا يكون هناك إفصاح منفصل عن الأصول والإلتزامات التي تشكل جزءً من مجموعة التصرف.

الإجابة: (ب)

٣. تخطط منشأة ما للتصرف بمجموعة من الأصول. وتحدد المنشأة هذه الأصول كمجموعة تصرف. وكان المبلغ المسجل لهذه الأصول مباشرة قبل تصنيفها على أنها مُحتفظاً بها برسم البيع هو ٢٠ مليون دولار. وعند تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع، تم إعادة تقييم الأصول إلى مبلغ ١٨ مليون دولار. وتعتقد المنشأة بأن بيع مجموعة التصرف سيكلف ١ مليون دولار. فما هو المبلغ المسجل لمجموعة التصرف في حساب المنشأة بعد تصنيفها على أنها مُحتفظ بها برسم البيع؟___
(أ) ٢٠ مليون دولار.
(ب) ١٨ مليون دولار.
(ج) ١٧ مليون دولار.
(د) ١٩ مليون دولار.

الإجابة: (ج)

٤. تخطط منشأة ما للتصرف بمجموعة من الأصول. وتحدد المنشأة هذه الأصول كمجموعة تصرف. وكان المبلغ المسجل لهذه الأصول مباشرة قبل تصنيفها على أنها مُحتفَظ بها برسم البيع هو ٢٠ مليون دولار. وعند تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع، تم إعادة تقييم الأصول إلى مبلغ ١٨ مليون دولار. وتعتقد المنشأة بأن القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع هي ١٧ مليون دولار. كيف ستتم معاملة الإنخفاض في قيمة الأصول عند تصنيفها على أنها مُحتفَظ بها برسم البيع في البيانات المالية؟
(أ) تعترف المنشأة بخسارة قيمتها ٢ مليون دولار مباشرة قبل تصنيفها على أنها مُحتفَظ بها برسم البيع من ثم تعترف بخسارة إنخفاض قيمة بمبلغ ١ مليون دولار.
(ب) تعترف المنشأة بخسارة إنخفاض قيمة بمبلغ ٣ مليون دولار.
(ج) تعترف المنشأة بخسارة إنخفاض قيمة بمبلغ ٢ مليون دولار.
(د) تعترف المنشأة بخسارة قيمتها ٣ مليون دولار مباشرة قبل تصنيف مجموعة التصرف على أنها مُحتفَظ بها برسم البيع.

الإجابة: (أ)

٥. من أجل تصنيف أصل ما غير متداول على أنه مُحتفظ به برسم البيع، يجب أن يكون البيع محتملاً جداً. وتعني عبارة "محتملاً جدا":
(أ) من المرجح حدوث البيع المستقبلي.
(ب) يكون البيع المستقبلي مرجح الحدوث أكثر من عدمه.
(ج) البيع مؤكد.
(د) احتمالية البيع أعلى من أرجحية حدوثه من عدمه.

الإجابة: (د)

٦. تشتري منشأة ما شركة تابعة حصريا بغرض البيع. وتلبي الشركة التابعة معايير تصنيفها على أنها مُحتفَظ بها برسم البيع. وفي تاريخ الميزانية العمومية، لم يكن قد تم بعد بيع الشركة التابعة وقد مضت ستة شهور منذ شرائها. كيف سيتم تقييم الشركة التابعة في الميزانية العمومية في تاريخ أول بيانات مالية بعد الشراء؟
(أ) بالقيمة العادلة للأصل.
(ب) بسعر تكلفتها أو قيمتها العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، أيهما أقل.
(ج) بالقيمة المسجلة.
(د) وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعمول بها.

الإجابة: (ب)

٧. يجب معالجة أي ربح من الزيادة اللاحقة في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع لأصل غير متداول مُصنّف على أنه مُحتفَظ به برسم البيع على النحو التالي:
(أ) ينبغي الإعتراف بالربح بالكامل.
(ب) ينبغي أن لا يتم الإعتراف بالربح.
(ج) يتعين الإعتراف بالربح لكن بما لا يزيد عن خسارة إنخفاض القيمة التراكمية.
(د) ينبغي الإعتراف بالربح لكن فقط في الأرباح المحتجزة.

الإجابة: (ج)

٨. لدى منشأة ما أصل تم تصنيفه على أنه مُحتفظ به برسم البيع. لكن معايير بقاؤه على أنه محتفظ به برسم البيع لم تعد تنطبق. لذلك ينبغي على المنشأة:
(أ) إبقاء الأصل غير المتداول في البيانات المالية بقيمته المسجلة الحالية.
(ب) إعادة قياس الأصل غير المتداول بالقيمة العادلة.
(ج) قياس الأصل غير المتداول بمبلغه المسجل قبل تصنيفه على أنه مُحتفَظ به برسم البيع (كما تم تعديله فيما يخص الإستهلاك أو الإطفاء أو إعادة التقييم اللاحق) أو بمبلغه القابل للإسترداد في تاريخ قرار عدم البيع، أيهما أقل.

(د) الإعتراف بالأصل غير المتداول بمبلغه المسجل قبل تصنيفه على أنه مُحتفظ به برسم البيع وكما تم تعديله فيما يخص الإستهلاك أو الإطفاء أو إعادة التقييم اللاحق.

الإجابة: (ج)

٩. أي من المعايير التالية لا يلزم تلبيته في سبيل تصنيف عملية ما على أنها عملية متوقفة؟

(أ) ينبغي أن تمثل العملية خَطاً منفصلا من الأعمال أو منطقة جغرافية.

(ب) العملية هي جزء من خطة مفردة للتصرف بخط رئيسي منفصل من الأعمال أو منطقة جغرافية.

(ج) العملية هي شركة تابعة مشتراة حصرياً بهدف إعادة بيعها.

(د) يجب أن تباع العملية خلال ثلاثة شهور من نهاية السنة.

الإجابة: (د)

١٠. ينص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٥ على أنه يجب عدم تصنيف أصل غير متداول سيتم التخلي عنه على أنه مُحتفظ به برسم البيع. وتعليل ذلك هو:

(أ) أنه سيتم إسترداد مبلغه المسجل بشكل رئيسي من خلال الإستخدام المستمر.

(ب) أنه صعب التقييم.

(ج) أنه من غير المرجح أن يُباع الأصل غير المتداول خلال ١٢ شهراً.

(د) أنه من غير المرجح أن يكون هناك سوق نشطة للأصل غير المتداول.

الإجابة: (أ)

٣٩ إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦)

١. المقدمة

١/١ يعالج المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ إعداد التقارير المالية لإستكشاف وتقييم الموارد المعدنية، بما في ذلك المعادن والنفط والغاز الطبيعي والمصادر غير المتجددة المماثلة. ويهدف هذا المعيار إلى توفير بعض الإرشادات الأولية المحدودة حول محاسبة هذه الأنشطة إلى أن يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بإجراء مراجعة أكثر شمولية لمحاسبة الصناعات الإستخراجية. ويعدل المعيار تحديدا متطلبات المعايير الأخرى من أجل تقليل تشتت المنشآت في قطاع الصناعات الإستخراجية التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى.

٢/١ وبصورة أكثر تحديداً، فإن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦:

- يحدد النفقات التي ستُشمل وتُستثنى من أصول الإستكشاف والتقييم؛
- يقدم إعفاء لأصول الإستكشاف والتقييم من جزء من التسلسل الهرمي في معيار المحاسبة الدولي ٨ *"السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"* الخاص بالمعايير التي يتوجب على المنشأة إستخدامها لصياغة سياسة محاسبية إذا لم ينطبق أي من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشكل محدد على بند معين؛
- يقتضي من المنشأة التي تعترف بأصول الإستكشاف والتقييم أن تعمل على تقييم هذه الأصول فيما يخص إنخفاض القيمة وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ وأن تقيس إنخفاض القيمة هذا وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٨ *"إنخفاض قيمة الأصول"*؛
- يقتضي الإفصاحات التي تحدد وتوضح مبالغ البيانات المالية التي تنشأ من تقييم وإستكشاف الموارد المعدنية، بما في ذلك:
  - سياسات المنشأة المحاسبية المتعلقة بنفقات الإستكشاف والتقييم؛ و
  - مبالغ الأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف والتدفقات النقدية التشغيلية والإستثمارية الناشئة عن إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

٣/١ يكون المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ نافذ المفعول للفترات السنوية التي تبدأ في ١ يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك. ويفضل التطبيق المبكر لهذا المعيار.

٢. نطاق التطبيق

ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ على النفقات المتكبدة في إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية. ولا ينطبق على النفقات المتكبدة:

(أ) قبل حصول المنشأة على الحقوق القانونية لإستكشاف منطقة محددة (أي نفقات ما قبل الشراء أو ما قبل الإستكشاف)؛ أو

(ب) بعد أن يكون من الممكن إثبات الجدوى الفنية والجدوى التجارية لاستخراج مورد طبيعي (أي نفقات التطوير).

٣. تعريف المصطلحات الرئيسية (وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦)

نفقات الإستكشاف والتقييم. هي النفقات التي تتكبدها منشأة ما فيما يتعلق بإستكشاف وتقييم الموارد المعدنية قبل إثبات الجدوى الفنية وقابلية التطبيق التجاري لاستخراج مورد طبيعي. وتشمل الموارد المعدنية المعادن والنفط والغاز الطبيعي والمصادر غير المتجددة المماثلة.

إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية: هو البحث عن الموارد المعدنية بعد حصول المنشأة على الحقوق القانونية للإستكشاف في منطقة محددة بالإضافة إلى تحديد الجدوى الفنية وقابلية التطبيق التجاري لاستخراج الموارد المعدنية.

أصول الإستكشاف والتقييم: هي نفقات الإستكشاف والتقييم التي يتم الإعتراف بها على أنها أصول وفقا للسياسة المحاسبية للمنشأة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦. ولا تندرج هذه الأصول ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ١٦ *"الممتلكات والمصانع والمعدات"*؛ ومعيار المحاسبة الدولي ٣٨ *"الأصول غير الملموسة"*.

٤. الإعتراف

١/٤ صياغة السياسات المحاسبية

١/١/٤ لا يحتوي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ على متطلبات الإعتراف الخاصة بأصول الإستكشاف والتقييم، وبالتالي تحتاج المنشأة لصياغة سياساتها المحاسبية فيما يخص الإعتراف بهذه الأصول.

حالة عملية

تتبع المنشآت مجموعة واسعة من الممارسات المحاسبية فيما يخص نفقات الإستكشاف والتقييم. فمن ناحية، تؤجل بعض المنشآت تقريبا كافة نفقات الإستكشاف والتقييم على أنها أصول في الميزانية العمومية. ومن الناحية الأخرى، تعترف بعض المنشآت بكافة هذه النفقات في حساب الربح أو الخسارة عند تكبدها. ويسمح للمنشأة بمتابعة تطبيق سياساتها المحاسبية السابقة عند تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ شريطة أن تكون المعلومات الناتجة ملائمة وموثوقة.

٢/١/٤ يحدد معيار المحاسبة الدولي ٨ تصنيفاً للمعايير التي ينبغي على المنشأة إستخدامها عادة لصياغة سياسة محاسبية إذا لم ينطبق أي من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشكل محدد على بند ما. إلا أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ يعفي المنشأة عند صياغة سياسات محاسبية لأصول الإستكشاف والتقييم من جزء من التصنيف الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٨. وفي غياب هذا الإعفاء، يقتضي التصنيف الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٨ من المنشأة الرجوع إلى هذه المصادر من المتطلبات والإرشادات الإنفاذية التالية ودراسة قابلية تطبيقها عند صياغة وتطبيق سياسة محاسبية معينة فيما يخص أصول الإستكشاف والتقييم:

(أ) المتطلبات والإرشادات الواردة في المعايير والتفسيرات التي تتعامل مع قضايا مماثلة وذات علاقة؛ و

(ب) تعريفات الأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف ومعايير الإعتراف بها ومفاهيم قياسها الواردة في *الإطار*.

٣/١/٤ إن السبب في وجود الإعفاء هو أن مجلس معايير المحاسبة الدولية أراد التقليل من توقف الأعمال عند إتباع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة بالنسبة للمستخدمين (بسبب عدم الإستمرارية في بيانات الاتجاه مثلاً) والجهات المعدة (بسبب الحاجة إلى عمل تغيرات مكلفة في النظام مثلاً) إلى أن يقوم المجلس بعمل مراجعة شاملة لمحاسبة الصناعات الإستخراجية.

٤/١/٤ ينطبق المتطلب الوارد في معيار المحاسبة الدولي ٨ الذي يقتضي من الإدارة إستخدام تقديرها في صياغة وتطبيق سياسة محاسبية ما ينتج عنها معلومات ملائمة وموثوقة على أصول الإستكشاف والتقييم. وهذا يعني على سبيل المثال أن المعلومات الناتجة عن السياسة المحاسبية للمنشأة ينبغي أن تكون مكتملة من كافة الجوانب المادية وأن تعكس الجوهر الإقتصادي (وليس الشكل القانوني فقط) وأن تكون محايدة.

حالة عملية

هناك أسلوبان محاسبيان شائعان في صناعة النفط والغاز وهما أسلوب "التكلفة الكاملة" وأسلوب "الجهود الناجحة". وبموجب أسلوب "التكلفة الكاملة"، يتم رسملة وإطفاء كافة التكاليف المتكبدة في الشراء والإستكشاف والتطوير ضمن مركز تكلفة محدد بشكل واسع (بلد معين أو مجموعة من البلدان على سبيل المثال). وبموجب هذا الأسلوب، يتم رسملة التكاليف حتى لو كان هناك مشروعاً محدداً فاشلاً في مركز التكلفة.

وبموجب أسلوب "الجهود الناجحة"، يتم رسملة وإطفاء العديد من التكاليف. ولكن خلافاً لأسلوب "التكلفة الكاملة"، يتم قيد تكاليف أنشطة الشراء والإستكشاف غير الناجحة على حساب المصاريف. ويتم قيد التكاليف التي لا يُعرف حصيلتها كمصاريف أو يتم رسملتها.

٢/٤ التغيرات في السياسات المحاسبية

ما أن تحدد المنشأة سياسات محاسبية لنفقات الإستكشاف والتقييم، فإنه يسمح لها بتغيير تلك السياسات فقط إذا جعل التغيير من البيانات المالية أكثر ملائمة لاحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات الإقتصادية وليست أقل موثوقية، أو أكثر موثوقية وليست أقل ملائمة لهذه الاحتياجات. ويورد معيار المحاسبة الدولي ٨ مفهومي الملائمة والموثوقية.

٥. القياس

١/٥ القياس الأولي

١/١/٥ إذا أدت السياسة المحاسبية للمنشأة إلى الإعتراف بأصول الإستكشاف والتقييم، يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ من المنشأة قياس الأصل بشكل أولي بسعر التكلفة:

٢/١/٥ يجب على المنشأة تحديد سياسة معينة تبين أي النفقات التي يُعترف بها كجزء من تكلفة أصول الإستكشاف والتقييم. وينبغي أن تدرس تلك السياسة المدى الذي يمكن فيه ربط النفقات باكتشاف موارد معدنية محددة.

أمثلة

تشمل النفقات التي يمكن وفق سياسة منشأة ما الإعتراف بها على أنها أصول إستكشاف وتقييم ما يلي:

- *استملاك حقوق الإستكشاف*
- *الدراسات الطبوغرافية والجيولوجية والجيوكيميائية والجيوفزيائية*
- *حفر الخنادق*
- *أخذ العينات*
- *الأنشطة المتعلقة بتقييم الجدوى الفنية وقابلية التطبيق التجاري لاستخراج مورد طبيعي*

وفي بعض الحالات، يمكن أن تكون التكاليف العامة والإدارية وغير المباشرة المنسوبة مباشرة إلى أنشطة الإستكشاف والتقييم مؤهلة أيضا للإعتراف بها على أنها أصول إستكشاف وتقييم.

٣/١/٥ لا يمكن الإعتراف بالنفقات المتعلقة بتطوير الموارد المعدنية (أي التحضيرات للإنتاج التجاري، مثل بناء الطرقات والأنفاق) على أنها أصول إستكشاف وتقييم. ولا يمكن أيضاً الإعتراف بالمتلكات والمصانع والمعدات المستخدمة لتطوير أو صيانة أصول الإستكشاف أو التقييم على أنها أصول إستكشاف وتقييم.

٢/٥ التصنيف

تصنف المنشأة أصل الإستكشاف أو التقييم إما كأصل ملموس أو أصل غير ملموس حسب طبيعة الأصل.

أمثلة

يتم تصنيف المركبات ومعدات الحفر على أنها أصول ملموسة. ويتم تصنيف حقوق الحفر على أنها أصول غير ملموسة.

٣/٥ القياس اللاحق

١/٣/٥ بعد الإعتراف الأولي، تطبق المنشأة أحد نموذجي القياس على أصول الإستكشاف والتقييم:

(١) نموذج التكلفة
(٢) نموذج إعادة التقييم

٢/٣/٥ يتم قياس أصول الإستكشاف والتقييم التي يتم تصنيفها على أنها أصول ملموسة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ١٦. في حين يتم قياس تلك التي يتم تصنيفها كأصول غير ملموسة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٨.

٦. إنخفاض القيمة

١/٦ بسبب الصعوبات التي يتم مواجهتها في الحصول على المعلومات اللازمة لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية لأصول الإستكشاف والتقييم، يعدل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦ فيما يخص الظروف التي يتوجب فيها تقييم أصول الإستكشاف والتقييم لإنخفاض القيمة.

٢/٦ يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ تقييم أصول الإستكشاف والتقييم فيما يخص إنخفاض القيمة عندما تشير الحقائق والظروف إلى احتمالية أن يتجاوز المبلغ المسجل لأصل الإستكشاف والتقييم مبلغه القابل للإسترداد. وتشمل الحقائق أو الظروف التي قد تشير إلى ضرورة إجراء اختبار إنخفاض القيمة ما يلي:

- انتهاء الفترة التي يحق للمنشأة خلالها إستكشاف منطقة محددة أو توقع انتهائها في المستقبل القريب، إلا إذا كان من المتوقع إعادة تجديد الحق.
- عدم رصد النفقات الجوهرية على المزيد من أنشطة الإستكشاف والتقييم في المنطقة المحددة ضمن الموازنة أو عدم التخطيط لها.

- لم تؤدي أنشطة الإستكشاف والتقييم في المنطقة المحددة إلى اكتشاف كميات مجدية تجارياً من الموارد المعدنية، وقررت المنشأة التوقف عن هذه الأنشطة في المنطقة المحددة.
- بالرغم من احتمالية إستمرار التطوير في المنطقة المحددة، هناك بيانات كافية تشير إلى أنه من المرجح إسترداد المبلغ المسجل لأصل الإستكشاف والتقييم بالكامل من التطوير الناجح أو من خلال البيع.

٣/٦ وإذا وُجدت مثل هذه الظروف أو الحقائق، يتعين على المنشأة إجراء اختبار إنخفاض القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦، رهناً بمتطلبات خاصة فيما يتعلق بالمستوى الذي يتم وفقاً له تقييم إنخفاض القيمة. وفي تقييم أصول الإستكشاف والتقييم فيما يخص إنخفاض القيمة، توزع المنشأة الأصول إما على وحدات توليد النقد أو مجموعات من وحدات توليد النقد. وتعتبر وحدات توليد النقد أصغر مجموعة قابلة للتحديد من الأصول التي تولد تدفقات نقدية واردة مستقلة إلى حد بعيد عن التدفقات النقدية الواردة من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول الأخرى (حقل نفط مثلاً). يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ من المنشأة تحديد سياسة محاسبية معينة لتخصيصاتها. ولا يمكن للمنشأة بأي حال تقييم إنخفاض القيمة على مستوى أكبر من قطاع ما.

٧. الإفصاح

١/٧ يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ من المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تحدد وتوضح المبالغ المعترف بها في بياناتها المالية الناشئة من إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية. وتشمل هذه الإفصاحات ما يلي:

- السياسات المحاسبية لنفقات الإستكشاف والتقييم، بما في ذلك الإعتراف بأصول الإستكشاف والتقييم
- مبالغ الأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف والتدفقات النقدية التشغيلية والإستثمارية من إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية

٢/٧ إضافة إلى ذلك، يتوجب على المنشأة إجراء الإفصاحات المطلوبة في معيار المحاسبة الدولي ١٦ أو معيار المحاسبة الدولي ٣٨ بصورة تتسق مع تصنيف الأصل على أنه ملموس أو غير ملموس.

أسئلة اختيار متعدد

١. ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ على النفقات المتكبدة:

(أ) عند البحث عن منطقة يمكن أن يبرر الإستكشاف الشامل، رغم أن المنشأة لم تحصل بعد على الحقوق القانونية بإستكشاف منطقة محددة.

(ب) عند الحصول على الحقوق القانونية بإستكشاف منطقة محددة، لكن لا يتم بعد إثبات الجدوى الفنية وقابلية التطبيق التجاري لاستخراج مورد طبيعي.

(ج) عندما يتم تطوير منطقة محددة ويتم إعداد التحضيرات للاستخراج التجاري.

(د) أثناء استخراج الموارد المعدنية ومعالجة المورد لجعله قابلا للتسويق أو قابلا للنقل.

الإجابة: (ب)

٢. هل يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦ من المنشأة الإعتراف بنفقات الإستكشاف والتقييم على أنها أصول؟

(أ) نعم، ولكن فقط بمقدار قابلية إسترداد هذه النفقات في الفترات المستقبلية.

(ب) نعم، ولكن فقط بمقدار إثبات الجدوى الفنية وقابلية التطبيق التجاري لاستخراج المورد الطبيعي ذي العلاقة.

(ج) نعم، ولكن فقط بالمقدار المطلوب وفق السياسة المحاسبية للمنشأة للإعتراف بأصول الإستكشاف والتقييم.

(د) لا، حيث يتم دائما قيد هذه النفقات كمصاريف في حساب الربح أو الخسارة عند تكبدها.

الإجابة: (ج)

٣. ما هو المطلوب من المنشأة دراسته عند صياغة سياسات محاسبية لأنشطة الإستكشاف والتقييم؟

(أ) المتطلبات والإرشادات الواردة في المعايير والتفسيرات التي تتعامل مع قضايا مماثلة وذات علاقة.

(ب) تعريفات الأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف ومعايير الإعتراف بها ومفاهيم قياسها الواردة في *الإطار*.

(ج) البيانات الأخيرة للهيئات الواضعة للمعايير والأدبيات المحاسبية والممارسات الصناعية المقبولة.

(د) ما إذا كانت السياسة المحاسبية ينتج عنها معلومات ملائمة وموثوقة.

الإجابة: (د)

٤. هل يُطلب أو يُسمح للمنشأة أبداً بتغيير سياستها المحاسبية فيما يخص نفقات الإستكشاف والتقييم؟

(أ) نعم، يطلب من المنشآت تغيير سياستها المحاسبية فيما يخص هذه النفقات إذا نتج عن التغيير معلومات أكثر فائدة لمستخدمي البيانات المالية.

(ب) نعم، للمنشآت حرية تغيير سياستها المحاسبية فيما يخص هذه النفقات طالما أن السياسة المنتقاة ينتج عنها معلومات ملائمة وموثوقة وليست أقل موثوقية.

(ج) نعم، ولكن فقط إذا جعل التغيير من البيانات المالية أكثر ملائمة لاحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات الإقتصادية أو أكثر موثوقية وليست أقل ملائمة لهذه الاحتياجات.

(د) لا، يُسمح للمنشآت بتغيير سياستها المحاسبية فقط عند تبني معيار جديد أو مُنقّح يحل محل المتطلبات الحالية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦.

الإجابة: (ج)

٥. أي من النفقات التالية لا يمكن أن تكون مؤهلة أبدا على أنها أصل إستكشاف وتقييم؟

(أ) نفقات استملاك حقوق الإستكشاف.

(ب) نفقات الحفر الإستكشافي.

(ج) النفقات المتعلقة بتطوير الموارد المعدنية.

(د) نفقات الأنشطة المرتبطة بتقييم الجدوى الفنية وقابلية التطبيق التجاري لاستخراج مورد طبيعي.

الإجابة: (ج)

٦. أي من نماذج القياس التالية ينطبق على أصول الإستكشاف والتقييم بعد الإعتراف الأولي؟

(أ) نموذج التكلفة.

(ب) نموذج إعادة التقييم.

(ج) إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم.

(د) نموذج المبلغ القابل للإسترداد.

الإجابة: (ج)

٧. أي من الحقائق أو الظروف التالية لا ينشأ عنها حاجة لاختبار أصل الإستكشاف والتقييم فيما يخص إنخفاض القيمة؟

(أ) انتهاء الفترة التي يحق للمنشأة خلالها إستكشاف منطقة محددة أو توقع انتهائها في المستقبل القريب، إلا إذا كان من المتوقع إعادة تجديد الحق.

(ب) عدم رصد النفقات الجوهرية على المزيد من أنشطة الإستكشاف والتقييم في المنطقة المحددة ضمن الموازنة أو عدم التخطيط لها.

(ج) قرار بإيقاف أنشطة الإستكشاف والتقييم في المنطقة المحددة عندما لا تؤدي تلك الأنشطة إلى اكتشاف كميات مجدية تجارياً من الموارد المعدنية.

(د) عدم كفاية البيانات لتحديد ما إذا كان من المحتمل إسترداد المبلغ المسجل لأصل الإستكشاف والتقييم بالكامل من التطوير الناجح أو من خلال البيع.

الإجابة: (د)

٨. أي مما يلي لا يعتبر إفصاحاً مطلوباً بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٦؟

(أ) المعلومات حول كميات الإحتياطي التجاري.

(ب) السياسات المحاسبية لنفقات الإستكشاف والتقييم، بما في ذلك الإعتراف بأصول الإستكشاف والتقييم.

(ج) مبالغ الأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف والتدفقات النقدية التشغيلية والإستثمارية الناشئة

عن إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

(د) المعلومات التي تحدد وتوضح المبالغ المعترف بها في البيانات المالية الناشئة من إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

الإجابة: (أ)

٤٥ الأدوات المالية: الإفصاحات (المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧)

١. المقدمة

١/١ يحتوي هذا المعيار على متطلبات الإفصاح عن الأدوات المالية والمخاطر المرتبطة بها، بما في ذلك:

- أهمية الأدوات المالية للمركز المالي للمنشأة وأدائها المالي، بما في ذلك بعض المعلومات المحددة حول
  - بنود الميزانية العمومية
  - بنود بيان الدخل وحقوق الملكية
  - السياسات المحاسبية
  - محاسبة التحوط
  - القيمة العادلة
- طبيعة ونطاق المخاطر الناتجة عن الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة، بما في ذلك
  - الإفصاحات النوعية
  - الإفصاحات الكمية (مخاطرة الإئتمان، مخاطرة السيولة، مخاطرة السوق)

٢/١ إن الغرض من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ هو الطلب من المنشآت توفير الإفصاحات في بياناتها المالية والتي تُمكّن المستخدمين من تقييم أولاً أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للمنشأة وأدائها المالي، وثانياً طبيعة ونطاق المخاطر الناتجة عن الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة، وكيف تستطيع المنشأة إدارة تلك المخاطر.

٣/١ تتمم متطلبات الإفصاح الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ متطلبات الإعتراف والقياس والعرض للأدوات المالية المنصوص عليها في معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: العرض"* ومعيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*.

٤/١ يكون المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ نافذ المفعول للفترات السنوية التي تبدأ في الأول من يناير ٢٠٠٧ أو بعد ذلك التاريخ. ويشجع مجلس معايير المحاسبة الدولية المنشآت على تطبيق المعيار في وقت مبكر. ويتضمن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ بعض متطلبات الإفصاح التي وردت سابقاً ضمن معيار المحاسبة الدولي ٣٠ *"الإفصاحات في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة"* ومعيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"*. وقد حل محل متطلبات الإفصاح المتبقية التي ورد نصها في معياري المحاسبة الدوليين ٣٠ و ٣٢ تلك المتطلبات المنصوص عليها ضمن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧. لذلك، فإن معيار المحاسبة الدولي ٣٠ سوف يتوقف تطبيقه عندما يصبح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ ساري المفعول. إضافة إلى ذلك، يختصر مجلس معايير المحاسبة الدولية عنوان معيار المحاسبة الدولي ٣٢ إلى *"الأدوات المالية: العرض"* لكي يعكس إعادة تضمين متطلبات الإفصاح الخاصة به في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧. كما أضاف مجلس معايير المحاسبة الدولية أيضاً متطلبات إفصاح فيما يخص رأسمال المنشأة إلى معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"*.

٢. نطاق التطبيق

١/٢ ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ على الأدوات المالية. ارجع للفصل ٢٥ حول معيار المحاسبة الدولي ٣٢ لمزيد من النقاش المفصل فيما يتعلق بتعريف الأداة المالية.

٢/٢ بالإضافة إلى ذلك، ينطبق أيضاً المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، حاله حال معياري المحاسبة الدوليين ٣٢ و ٣٩، على بعض العقود التي لا تلبي تعريف الأداة المالية لكنها ذات خصائص مشابهة للأدوات المالية المشتقة. وهذا يوسع من نطاق تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ ومعياري المحاسبة الدوليين ٣٢ و ٣٩ على عقود شراء أو بيع البنود غير المالية (مثل الذهب أو الكهرباء أو الغاز) في تاريخ مستقبلي عندما، وفقط عندما، يتصف العقد بالخاصيتين التاليتين: (أ) يمكن تسويته بصافي النقد أو بأداة مالية أخرى، و (ب) أنه ليس لاستلام أو تسليم بند غير مالي وفقا لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام المتوقعة للمنشأة. ويقدم الفصل ٢٦ حول معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بحثاً مفصلاً حول هذا التوسع في نطاق التطبيق.

٣/٢ إن نطاق تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ مشابه لنطاق تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٢. وكما هو معيار المحاسبة الدولي ٣٢، يشمل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ استثناءات من نطاق التطبيق لبعض البنود التي تلبي تعريف الأداة المالية. وفيما يلي هذه الاستثناءات.

الاستثناء من نطاق التطبيق	*المعيار المعمول به*
الحصص في الشركات التابعة	معيار المحاسبة الدولي ٢٧ "البيانات المالية الموحدة والمنفصلة"
الحصص في الشركات الزميلة	معيار المحاسبة الدولي ٢٨ "الاستثمار في الشركات الزميلة"
الحصص في المشاريع المشتركة	معيار المحاسبة الدولي ٣١ "الحصص في المشاريع المشتركة"
خطط منافع الموظفين	معيار المحاسبة الدولي ١٩ "منافع الموظفين"
معاملات الدفع على أساس الأسهم	معيار المحاسبة الدولي ٢ "الدفع على أساس الأسهم"
عقود العوض الطارئ في إندماج الأعمال	معيار المحاسبة الدولي ٣ "إندماج الأعمال"
عقود التأمين	معيار المحاسبة الدولي ٤ "عقود التأمين"

٤/٢ عند وضع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، درس مجلس معايير المحاسبة الدولية ما إذا هناك ضرورة لوضع استثناءات لشركات التأمين والمنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم والبيانات المالية المنفصلة للشركات التابعة، لكنه قرر أن لا يفعل ذلك.

٣. أهمية الأدوات المالية للمركز المالي والأداء المالي

إن أحد الهدفين الرئيسيين للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ هو الطلب من المنشآت أن تفصح عن معلومات تُمكّن مستخدمي البيانات المالية من تقييم أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للمنشأة وأدائها. ومن أجل بلوغ هذا الهدف، يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ الإفصاح عن بنود الميزانية العمومية وبنود بيان الدخل وحقوق الملكية والسياسات المحاسبية ومحاسبة التحوط والقيمة العادلة.

١/٣ الميزانية العمومية

١/١/٣ *المبالغ المسجلة*

يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ الإفصاح عن المبالغ المسجلة لكل فئة من فئات الأصول المالية والإلتزامات المالية المعرفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩. ويجب أن ترد هذه الإفصاحات إما في متن الميزانية العمومية أو في الملاحظات. ويساعد الإفصاح عن المبالغ المسجلة حسب الفئة مستخدمي البيانات المالية على فهم مدى تأثير السياسات المحاسبية لكل فئة على المبالغ التي تقاس بها الأصول المالية والإلتزامات المالية.

مثال

يجب الإفصاح عن المبالغ المسجلة لكل من الفئات التالية المحددة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩:

- *الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، مع إظهار ما يلي بشكل منفصل*
  (أ) تلك التي يتم تحديدها على أنها كذلك عند الإعتراف الأولي بها، و
  (ب) تلك المصنفة على أنها محتفظ بها لغايات المتاجرة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩
- *الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق*
- *القروض والذمم المدينة*
- *الأصول المالية المتوفرة برسم البيع*
- *الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، مع إظهار ما يلي بشكل منفصل:*
  (أ) تلك التي يتم تحديدها على أنها كذلك عند الإعتراف الأولي بها، و
  (ب) تلك المصنفة على أنها محتفظ بها لغايات المتاجرة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩
- *الإلتزامات المالية التي يتم قياس بسعر التكلفة المطفأة.*

٢/١/٣ *البنود بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة*

١/٢/١/٣ يُسمح للمنشآت بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بأن تحدد الأصول المالية والإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا تم تلبية شروط محددة. وبالنسبة لبعض الأصول والإلتزامات المحددة على أنها كذلك، يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ إفصاحات خاصة. وتنطبق متطلبات الإفصاح هذه على تلك القروض والذمم المدينة (أي عندما تقرض المنشأة نقداً) والإلتزامات المالية (أي عندما تقوم المنشأة باقتراض نقد) التي يتم تحديدها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

٢/٢/١/٣ تتضمن الإفصاحات المطلوبة معلومات حول مقدار التغيير في القيمة العادلة للأصل أو الإلتزام الذي يُنسب للتغيرات في مخاطر الإئتمان لذلك الأصل أو الإلتزام (أي مخاطرة أن يسبب المقترض خسارة مالية للمقرض من خلال عدم الإيفاء بالإلتزام). كما يجب تقديم هذه المعلومات حول التغير خلال الفترة والتغير التراكمي حيث أنه تم تحديد الأصل أو الإلتزام بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

٣/٢/١/٣ وفي غياب هذه المعلومات، هناك مصدر قلق بأن مستخدمي البيانات المالية ربما يسيئون تفسير آثار الربح أو الخسارة للتغيرات في مخاطرة الإئتمان. على سبيل المثال، إذا ازدادت مخاطرة الإئتمان لإلتزام مالي ما بسبب الصعوبات المالية للمنشأة، تنخفض القيمة العادلة للإلتزام المالي، ما ينتج عن ذلك ربح للمنشأة. وينظر البعض إلى هذا على أنه أمر غير حدسي، حيث أن سبب الربح هو المشاكل المالية للمنشأة.

حالة عملية

من أجل تقديم هذا الإفصاح حول التغير في القيمة العادلة الذي يُنسب إلى مخاطرة الإئتمان، يجب على المنشأة أن تحدد الجزء الذي ينسب إلى مخاطرة الإئتمان من التغير الكلي في القيمة العادلة للأصل أو الإلتزام. إن إحدى سبل القيام بذلك هو تقدير حجم التغير في القيمة العادلة الذي يعزى للمخاطر غير مخاطر الإئتمان (أي التغيرات في القيمة العادلة للأصل أو الإلتزام التي تعزى للتغييرات في سعر الفائدة الأساسي وأسعار الصرف الأجنبية وشروط السوق الأخرى)، ومقارنته مع التغير الكلي في القيمة العادلة. ويكون الفرق هو التغير الذي ينسب إلى مخاطر الإئتمان. ويطلب من المنشاة أن تفصح عن الأساليب التي تستعملها لحساب هذا المقدار.

٤/٢/١/٣ إضافة إلى ذلك، وبالنسبة للقروض والذمم المدينة المحددة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، فإنه يطلب من المنشاة أن تفصح عن معلومات حول ما يلي:

(أ) الحد الأقصى من التعرض لمخاطر الإئتمان في تاريخ إعداد التقارير

(ب) مقدار تخفيض مخاطر الإئتمان المتحقق بإستخدام مشتقات الإئتمان أو أدوات مشابهة

(ج) مقدار التغير في القيمة العادلة لمشتقات الإئتمان ذات العلاقة تلك أو الأدوات المشابهة خلال الفترة وبشكل تراكمي

٥/٢/١/٣ وعلاوة على ذلك، وبالنسبة للإلتزامات المالية المحددة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، يطلب من المنشأة أن تفصح عن معلومات حول الفرق بين المبلغ المسجل والمبلغ الذي يطلب من المنشأة بموجب العقد إعادة دفعه في تاريخ الاستحقاق إلى حامل الإلتزام التعاقدي (المبلغ الأصلي أو مبلغ التسوية).

مثال

تتكبد المنشأة (أ) إلتزاماً مالياً من خلال إصدار إلتزام سند بالقيمة الإسمية (أي أن العوائد المستلمة من قبل المنشأة (أ) تساوي المبلغ الأصلي أو مبلغ التسوية). وفي وقتٍ لاحق، تواجه المنشأة (أ) صعوبات مالية كأن تتدهور ملاءتها. ونتيجة لذلك، فقد تنخفض القيمة العادلة للإلتزام وتصبح أقل بكثير من المبلغ الأصلي أو مبلغ التسوية في تلك الفترة اللاحقة. وفي هذه الحالة، يشير الإفصاح عن الفرق بين المبلغ المسجل ومبلغ التسوية إلى أن المبلغ المسجل أقل من ذلك المبلغ الذي يطلب من المنشأة (أ) بموجب عقد ما دفعه من أجل تسوية الإلتزام.

٣/١/٣ *عمليات إعادة التصنيف*

١/٣/١/٣ إذا قامت منشأة ما بإعادة تصنيف أصل مالي بحيث يغير إعادة التصنيف من قياس الأصل من الحالة التي يقاس بها بسعر الكلفة أو التكلفة المطفأة إلى الحالة التي يقاس بها بالقيمة العادلة، أو بالعكس (من القيمة العادلة إلى التكلفة أو التكلفة المطفأة)، فإنه يُطلب من المنشأة أن تفصح عن المبلغ الذي تم إعادة تصنيفه والسبب وراء إعادة التصنيف. تعتبر هذه المعلومات مفيدة لأن عمليات إعادة التصنيف تؤثر على كيفية قياس الأصل المالي.

٢/٣/١/٣ يحدّ معيار المحاسبة الدولي ٣٩ بشدة من القدرة على إعادة تصنيف الأصل المالي من فئة إلى أخرى. يرجى الرجوع للفصل ٢٦ لبحث متى يمكن أن تحدث عمليات إعادة التصنيف.

٤/١/٣ *إلغاء الإعتراف*

١/٤/١/٣ وكما نوقش في الفصل ٢٦، لا تكون عمليات بيع الأصول المالية أو العمليات الأخرى لنقلها، في بعض الظروف، مؤهلة لإلغاء الإعتراف (أي لا يُسمح للمنشأة التي تنقل الأصل المالي بإلغاء الأصل المالي (أو جزءاً منه) من بياناتها المالية). على سبيل المثال، ربما تبيع المنشأة أصلاً مالياً ولكنها تحتفظ بجميع مخاطر ومكافآت الملكية بشكل جوهري، بحيث يكون إلغاء الإعتراف غير مسموح به.

٢/٤/١/٣ لكل صنف من الأصول المالية المنقولة غير المؤهلة لإلغاء الإعتراف، يُطلب من المنشأة أن تفصح عن معلومات حول ما يلي:

(أ) طبيعة الأصول

(ب) طبيعة مخاطر ومكافآت الملكية التي تبقى المنشأة معرضة لها

(ج) المبلغ المسجل الإجمالي للأصول الأصلية ومقدار الأصول التي تستمر المنشأة في الإعتراف بها (إن كان مختلفاً عن المبلغ المسجل الإجمالي للأصول الأصلية) والمبلغ المسجل للإلتزامات ذات العلاقة

٣/٤/١/٣ يقصد من هذه المعلومات مساعدة مستخدمي البيانات المالية على تقييم أهمية المخاطر المحتفظ بها في عمليات النقل غير المؤهلة لإلغاء الإعتراف.

٥/١/٣ *الضمان الإضافي*

١/٥/١/٣ إذا رهنت منشأة ما أصولها المالية كضمان إضافي للإلتزامات أو الإلتزامات الطارئة المتوفرة لديها، فإنه يطلب منها أن تفصح عن المبلغ المسجل لتلك الأصول المالية والبنود والشروط المتعلقة برهنها. وتساعد هذه المعلومات مستخدمي البيانات المالية على تقييم المدى الذي تكون فيه الأصول المالية للمنشأة غير متوفرة للدائنين العامين للمنشأة في حال الإفلاس.

٢/٥/١/٣ إذا كانت المنشأة تمتلك ضمانا إضافيا (سواء مالياً أو غير مالياً) ويسمح لها ببيع أو إعادة رهن الضمان الإضافي في حال عدم التخلف عن الدفع من قبل مالك الضمان الإضافي، فإنه يطلب منها أن تفصح عن القيمة العادلة للضمان المحتفظ به، والقيمة العادلة لأي ضمان مباع أو تم إعادة رهنه، وما إذا كان لدى المنشأة إلتزام بإعادته، والبنود والشروط المرتبطة بإستخدامها للضمان الإضافي. على سبيل المثال، قد تحتفظ المنشأة بضمان يمكنها بيعه أو إعادة رهنه في معاملات البيع وإعادة الشراء أو معاملات إقراض الأوراق المالية.

٦/١/٣ *حساب مخصصات لخسائر الإئتمان*

عندما تستعمل المنشأة حساباً منفصلاً لتسجيل إنخفاض قيمة أصل مالي معين (حساب مخصصات) بدلاً من تخفيض المبلغ المسجل للأصل مباشرة، يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ الإفصاح عن مطابقة التغييرات في ذلك الحساب خلال الفترة لكل صنف من الأصول المالية.

حالة عملية

تستخدم المنشآت عادة حساب مخصصات لتسجيل خسائر إنخفاض القيمة على أساس المجموعات بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، لأنه لا يمكن بعد تحديد مثل هذه الخسائر مع الأصول المختلفة. ويستعمل المحللون والمستخدمون الآخرون للبيانات المالية المعلومات حول مبلغ مخصصات إنخفاض القيمة والتغيرات التي تطرأ عليها لتقييم كفاية مخصصات المنشأة لخسائر إنخفاض القيمة، وذلك من خلال مقارنتها على سبيل المثال مع المعايير المعتمدة في الصناعة أو على مرّ الوقت.

٧/١/٣ *الأدوات المالية المركبة ذات المشتقات الضمنية المتعددة*

إذا أصدرت منشأة ما أداة تحتوي على إلتزام وعنصر حقوق ملكية (كما هو محدد وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٢) وكانت الأداة تحتوي مشتقات ضمنية متعددة ذات قيم متداخلة، فإنه يتوجب عليها أن تفصح عن وجود تلك المزايا.

مثال

إن أحد الأمثلة على الأداة ذات المشتقات الضمنية المتعددة هو السند الصادر القابل للاستدعاء والتحويل الذي يعطي الجهة المصدرة الحق في استدعاء الأداة من حاملها (أي ميزة خيار شراء ضمني) ويعطي حامله حق تحويل الأداة إلى حق ملكية للجهة المصدرة (أي ميزة خيار تحويل حق ملكية ضمني). وبالنسبة لهذه الأداة المالية، تكون المزايا الضمنية متداخلة مع بعضها وذلك لأنه إذا تم ممارسة إحداها فإنه تنقضي مدة الأخرى. وهذا يعني أن مجموع القيم العادلة المحددة بشكل منفصل لمكونات الأداة المالية لن تساوي بالضرورة القيمة العادلة للأداة المالية بمجملها.

٨/١/٣ *التخلف عن الدفع والخروقات*

بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧، يُطلب من المنشأة تقديم الإفصاحات حول التخلف عن الدفع وخروقات القروض مستحقة الدفع واتفاقيات القروض الأخرى، مثل تفاصيل أي تخلف خلال الفترة عن دفع المبلغ الأصلي أو فوائد تلك القروض مستحقة الدفع. وتوفر هذه الإفصاحات معلومات حول ملاءة المنشأة وإمكانية الحصول على قروض مستقبلية.

٢/٣ بنود بيان الدخل وحقوق الملكية

يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ من المنشأة أن تفصح عن بعض البنود المحددة في الدخل أو المصاريف أو الأرباح أو الخسائر إما في البيانات المالية أو في الملاحظات. وتساعد هذه الإفصاحات المستخدمين على تقييم أداء الأدوات المالية للمنشأة ونشاطاتها. تتضمن الإفصاحات المطلوبة ما يلي:

- صافي الأرباح أو صافي الخسائر في بيان الدخل لكل فئة من فئات الأصول المالية والإلتزامات المالية في معيار المحاسبة الدولي ٣٩
- مجموع دخل الفائدة ومجموع مصاريف الفائدة (محسوباً باستعمال أسلوب الفائدة الفعلي) للأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي ليست بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة
- دخل الرسوم والمصاريف (باستثناء تلك المبالغ المشمولة في تحديد سعر الفائدة الفعلي) الناشئة عن الأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي ليست بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، ونشاطات الوصاية أو النشاطات الإئتمانية الأخرى التي ينتج عنها الإحتفاظ بالأصول أو استثمارها بالنيابة عن الأفراد وصناديق الإئتمان وخطط منافع التقاعد والمؤسسات الأخرى
- دخل الفائدة من الأصول المالية منخفضة القيمة التي تستحق وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩
- مبلغ أي خسارة إنخفاض قيمة لكل صنف من الأصول المالية

مثال

تتضمن الإفصاحات المطلوبة لأرباح وخسائر بيان الدخل مبالغ لما يلي:

- *الأصول المالية أو الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، تُظهر بشكل منفصل تلك المبالغ المقيدة على الأصول المالية أو الإلتزامات المالية المحددة على أنها كذلك عند الإعتراف الأولي، وتلك المبالغ المقيدة على الأصول المالية أو الإلتزامات المالية المصنفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩*
- *الأصول المالية المتوفرة برسم البيع، وتُظهر بشكل منفصل مبلغ الأرباح أو الخسائر المعترف به مباشرة في حقوق الملكية خلال الفترة والمبلغ المحذوف من حقوق الملكية والمعترف به في حساب الربح أو الخسارة خلال الفترة*
- *الإستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق*
- *القروض والذمم المدينة*
- *الإلتزامات المالية التي تم قياسها بالتكلفة المطفأة*

٣/٣ إفصاحات أخرى

١/٣/٣ *السياسات المحاسبية*

يحتوي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ على إشارة لمعيار المحاسبة الدولي ١، الذي يقتضي من المنشأة أن تفصح، في ملخص السياسات المحاسبية الهامة، عن أساس (أسس) القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة ذات الصلة بفهم البيانات المالية.

٢/٣/٣ *محاسبة التحوط*

١/٢/٣/٣ حيث أن محاسبة التحوط اختيارية وتخضع لشروط مقيدة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩، من المهم أن توفر المنشآت معلومات حول مدى تطبيقها لمحاسبة التحوط وآثارها على البيانات المالية من أجل تمكين المستخدمين من مقارنة البيانات المالية لمنشآت مختلفة. ويحتوي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ على متطلبات إفصاح تفصيلية في هذا الخصوص. ويجب على المنشأة أن تفصح بشكل منفصل عن تحوطات القيمة العادلة المحددة وتحوطات التدفق النقدي وتحوطات صافي الاستثمار في عملية أجنبية.

- وصف لكل نوع من التحوطات
- وصف الأدوات المالية المحددة على أنها أدوات تحوط وقيمها العادلة في تاريخ إعداد التقارير
- طبيعة المخاطر التي يتم التحوط لها

٢/٢/٣/٣ بالنسبة لتحوطات التدفق النقدي، تفصح المنشأة أيضاً عن الفترات التي يتوقع فيها أن تحدث التدفقات النقدية، ومتى يتوقع أن تدخل في تحديد الأرباح أو الخسائر، ووصف لأي معاملة تنبؤ استعملت لها سابقاً محاسبة التحوط لكن ليس من المتوقع أن تحدث بعد الآن.

٣/٢/٣/٣ عندما يتم الإعتراف مباشرة بالأرباح أو الخسائر من أداة تحوط في تحوط التدفق النقدي ضمن حقوق الملكية، من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية، تفصح المنشأة عما يلي:

- المبلغ الذي تم الإعتراف به كذلك في حقوق الملكية خلال الفترة
- المبلغ الذي تم إلغائه من حقوق الملكية شمله في أرباح أو خسائر الفترة

- المبلغ الذي تم إلغائه من حقوق الملكية خلال الفترة شمله في القياس الأولي لتكلفة الشراء أو مبلغ مسجل آخر لأصل غير مالي أو إلتزام غير مالي في معاملة تنبؤ محوطة محتملة جدا

٤/٢/٣/٣ يطلب من المنشأة أيضاً أن تفصح عما يلي:

- في تحوطات القيمة العادلة، الأرباح أو الخسائر من (أ) أداة التحوط و (ب) البند المحوط الذي ينسب إلى المخاطر المحوطة
- عدم الفعالية المعترف بها في الأرباح أو الخسائر التي تنشأ عن تحوطات التدفق النقدي
- عدم الفعالية المعترف بها في الأرباح أو الخسائر التي تنشأ عن تحوطات صافي الإستثمارات في العمليات الأجنبية

٣/٣/٣ *القيمة العادلة*

١/٣/٣/٣ يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ من المنشأة أن تفصح لكل صنف من الأصول المالية والإلتزامات المالية عن القيمة العادلة لذلك الصنف من الأصول والإلتزامات. كما يجب الإفصاح عن القيمة العادلة بطريقة تسمح بمقارنة المعلومات مع المبلغ المسجل المقابل في الميزانية العمومية. ويعتبر العديد من مستخدمي البيانات المالية معلومات القيمة العادلة على أنها مفيدة، لأنها تقدم تقييما مبني على أساس السوق لقيمة الأدوات المالية التي لا تعتمد على تكلفة الأدوات عندما تم الإعتراف بها في البداية من قبل المنشأة أو الفئة التي صُنفت ضمنها من قبل المنشأة.

٢/٣/٣/٣ لا تُطلب معلومات القيمة العادلة عندما يكون المبلغ المسجل تقدير تقريبي معقول للقيمة العادلة. وبالإضافة لذلك، عندما يتم قياس الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية غير المسعرة أو المشتقات المرتبطة بأدوات حقوق الملكية تلك بسعر التكلفة بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لأنه من غير الممكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية، فإنه يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة مع وصف للأدوات المالية، ومبلغها المسجل، وتفسير للسبب وراء عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل موثوق، وإن كان من الممكن، نطاق التقديرات التي من المحتمل جدا أن تندرج ضمنها القيمة العادلة. ولا يُطلب الإفصاح عن القيمة العادلة لهذه الأداة. وبالإضافة لذلك، لا تُطلب معلومات القيمة العادلة للعقود التي تشمل ميزة المشاركة الاختيارية (كما هو موصوف في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٤) إذا كان من غير الممكن قياس القيمة العادلة لتلك الميزة بموثوقية.

٣/٣/٣/٣ لاستكمال معلومات القيمة العادلة المقدمة، يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) الأساليب والإفتراضات المطبقة في تحديد القيم العادلة (مثل الإفتراضات المتعلقة بمعدلات الدفع المسبق، ومعدلات خسائر الإئتمان المقدرة، وأسعار الفائدة أو معدلات الخصم)

(ب) ما إذا يتم تحديد القيم العادلة مباشرة، بشكل كامل أو جزئي، من خلال الرجوع إلى عروض الأسعار المنشورة في سوق نشط أو يتم تقديرها باستعمال أسلوب تقييم

(ج) ما إذا تتضمن بياناتها المالية أدوات مالية مقاسة بالقيم العادلة التي يتم تحديدها بشكل كامل أو جزئي باستعمال أسلوب تقييم على أساس إفتراضات لا تدعمها معاملات السوق الحالية التي يمكن ملاحظتها في الأداة نفسها، ولا تستند إلى بيانات السوق المتوفرة التي يمكن ملاحظتها، بما في ذلك المعلومات حول حساسية تقديرات القيمة العادلة للتغيرات في الإفتراضات

(د) المبلغ الإجمالي للتغير في القيمة العادلة المقدر باستعمال أسلوب تقييم معين والذي تم الإعتراف به في حسابات الربح أو الخسارة خلال الفترة

٤/٣/٣/٣ إذا كان هناك فرق بين القيمة العادلة لسعر المعاملة عند الإعتراف الأولي والمبلغ الذي يتم تحديده في ذلك التاريخ باستعمال أسلوب تقييم ما، تفصح المنشأة أيضا عن سياستها المحاسبية للإعتراف بذلك الفرق في حساب الربح أو الخسارة والفرق الإجمالي الذي سيتم الإعتراف به في حساب الربح أو الخسارة. وقد تنشأ هذه الفروقات، على سبيل المثال، لدى المتعاملين في الأدوات المالية.

٤. طبيعة ونطاق المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية

إن الهدف الثاني من الهدفين الرئيسين للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ هو الطلب من المنشآت الإفصاح عن المعلومات التي تُمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم طبيعة ونطاق المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة في تاريخ إعداد التقارير. وتركز متطلبات الإفصاح هذه على المخاطر التي تنشأ من الأدوات المالية (بما في ذلك مخاطرة الإئتمان ومخاطرة السيولة ومخاطرة السوق)، وكيف يتم إدارتها من قبل المنشأة. ويعتمد نطاق الإفصاح على مدى تعرض المنشأة للمخاطر الناتجة عن الأدوات المالية.

١/٤ الإفصاحات النوعية

لكل نوع من المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية، يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ من المنشأة أن تفصح عن معلومات نوعية حول:

- التعرض للمخاطر وكيفية نشوئها
- أهداف المنشاة وسياساتها وعملياتها لإدارة المخاطر وأساليبها في قياس المخاطر
- أي تغييرات عن الفترة السابقة في التعرض أو أهدافها وسياساتها وعملياتها وأساليبها

٢/٤ الإفصاحات الكمية

١/٠/٢/٤ لكل نوع من المخاطر الناتجة عن الأدوات المالية، يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ من المنشأة الإفصاح عما يلي:

- بيانات كمية مختصرة حول تعرضها لتلك المخاطر في تاريخ إعداد التقارير
- تركيز المخاطر

٢/٠/٢/٤ يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ أن يستند الإفصاح عن تعرض المنشأة للمخاطر إلى الكيفية التي تنظر بها المنشأة لمخاطرها وتديرها (أي المعلومات التي تستخدمها داخلياً لتقييم المخاطر).

٣/٠/٢/٤ إذا كانت البيانات الكمية المفصح عنها من تاريخ إعداد التقارير غير ممثلة لتعرض المنشأة للمخاطر خلال الفترة، ينبغي أن تقدم المنشأة معلومات أخرى أكثر تمثيلاً.

١/٢/٤ *مخاطرة الإئتمان*

١/١/٢/٤ يُعرّف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "مخاطرة الإئتمان" بأنها مخاطرة أن يسبب أحد أطراف أداة مالية ما خسائر مالية للطرف الآخر من خلال الإخفاق في استيفاء إلتزام معين.

٢/١/٢/٤ يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ إجزاء الإفصاحات التالية المتعلقة بمخاطرة الإئتمان حسب صنف الأداة المالية:

- المبلغ الذي يمثل بأفضل شكل الحد الأقصى لتعرضها لمخاطر الإئتمان في تاريخ إعداد التقارير دون الأخذ في الاعتبار أي ضمان محتفظ به أو أية تحسينات إئتمانية أخرى (أي المبلغ المسجل في العديد من الحالات)
- وصف للبنود المرهونة المحتفظ بها كضمان والتحسينات الإئتمانية الأخرى
- معلومات حول نوعية إئتمان الأصول المالية التي لا تكون مستحقة الدفع سابقاً أو لا تكون منخفضة القيمة
- المبلغ المسجل للأصول المالية التي تكون مستحقة الدفع سابقا أو منخفضة القيمة والتي أعيد التفاوض بشروطها

٣/١/٢/٤ لإكمال المعلومات أعلاه، يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ الإفصاحات التالية:

- تحليل عمر الأصول المالية مستحقة الدفع سابقاً من تاريخ إعداد التقارير ولكنها غير منخفضة القيمة
- تحليل الأصول المالية المحددة بشكل فردي بأنها منخفضة القيمة من تاريخ إعداد التقارير
- وصف للبنود المرهونة المحتفظ بها من قبل المنشأة كضمان والتحسينات الإئتمانية الأخرى المرتبطة بأصول مستحقة الدفع سابقاً أو منخفضة القيمة
- طبيعة الأصول المالية أو غير المالية ومبلغها المسجل التي يتم الحصول عليها خلال الفترة وذلك بامتلاك الضمان الإضافي أو من خلال الكفالات أو التحسينات الإئتمانية الأخرى، وكذلك السياسات للتصرف بتلك الأصول أو إستخدامها والتي لا يمكن تحويلها بسهولة إلى نقد

٤/١/٢/٤ تساعد معلومات مخاطر الإئتمان مستخدمي البيانات المالية على تقييم نوعية إئتمان الأصول المالية للمنشأة ومستوى ومصادر خسائر إنخفاض القيمة.

٢/٢/٤ *مخاطرة السيولة*

١/٢/٢/٤ يُعرّف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "مخاطرة السيولة" بمخاطرة أن تواجه المنشأة صعوبات في تلبية الإلتزامات التعاقدية المرتبطة بالإلتزامات المالية.

٢/٢/٢/٤ يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ من المنشأة أن تفصح عن كل مما يلي:

- تحليل الاستحقاق للإلتزامات المالية الذي يُظهر الإستحقاقات التعاقدية الباقية
- وصف لكيفية إدارة مخاطر السيولة المتأصلة في تلك الإلتزامات

٣/٢/٤ مخاطرة السوق

١/٣/٢/٤ يُعرّف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "مخاطرة السوق" بمخاطرة تقلب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق. وتتكون مخاطر السوق من ثلاثة أنواع من المخاطر: مخاطرة العملة ومخاطرة سعر الفائدة ومخاطر الأسعار الأخرى.

٢/٣/٢/٤ يقتضي المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ من المنشأة أن تفصح عن تحليل الحساسية لمخاطر السوق. وتساعد تحليلات الحساسية مستخدمي البيانات المالية على تقييم ماهية التغييرات المكنة في المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي بسبب التغيرات في عوامل مخاطر السوق.

٣/٣/٢/٤ ما لم تستخدم المنشأة تحليل الحساسية الذي يعكس الإعتماد المتبادل بين متغيرات المخاطر لإدارة المخاطر المالية، ينبغي تصنيف تحليل الحساسية حسب نوع مخاطر السوق التي تتعرض لها المنشأة في تاريخ إعداد التقارير، مع إظهار كيفية تؤثر الربح أو الخسارة وحقوق الملكية بالتغييرات في متغير المخاطر ذي الصلة والتي كانت ممكنة بشكل معقول في ذلك التاريخ. كما يُطلب من المنشأة أيضا أن تفصح عن الأساليب والإفتراضات المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية. وعندما تكون تحليلات الحساسية المفصح عنها غير تمثيلية (لأن التعرض في نهاية السنة لا يعكس التعرض خلال السنة مثلاً)، يجب على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة والأسباب الداعية للاعتقاد بأن تحليلات الحساسية غير تمثيلية.

حالة عملية

عند إدارة المخاطر المالية (وتحديداً مخاطر السوق)، غالباً ما تستخدم البنوك وشركات الأوراق المالية القيمة المحسوبة وفق عوامل المخاطرة كمقياس للمخاطر. والقيمة المحسوبة وفق عوامل المخاطرة عبارة عن مقياس إحصائي لمخاطر إنخفاض الأسعار التي تعكس الإعتماد المتبادل بين متغيرات المخاطر. وتكون القيمة المحسوبة وفق عوامل المخاطرة لمحفظة من الأدوات المالية هي الحد الأقصى من الخسارة التي يُتوقع أن تعاني منها المحفظة خلال فترة إحتفاظ محددة (مثل يوم واحد أو عشرة أيام) مع مستوى معين من الثقة (مثل ٩٥٪ أو ٩٩٪). على سبيل المثال، إذا كانت القيمة المحسوبة وفق عوامل المخاطرة لمدة يوم واحد للمحفظة التجارية لمنشأة ما هي ١٠,٠٠٠,٠٠٠ دولار بمستوى ٩٩٪ من الثقة، فهذا يدل على أن المنشأة سوف تخسر أكثر من ١٠,٠٠٠,٠٠٠ دولار في يوم واحد فقط من أصل ١٠٠ يوم.

أسئلة اختيار متعدد

١. ما هي الأهداف الرئيسية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧؟
(أ) توفير متطلبات العرض والإفصاح للأدوات المالية.
(ب) طلب إفصاحات حول أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للمنشأة وأدائها المالي ومعلومات نوعية وكمية عن التعرض للمخاطر الناشئة عن الأدوات المالية.
(ج) وضع نماذج محددة للميزانية العمومية وبيان الدخل للمنشآت المالية.
(د) طلب إفصاحات حول تعرض المنشأة لأدوات خارج الميزانية العمومية ومعاملات معقدة أخرى.

الإجابة: (ب)

٢. أي من الأنواع التالية من المعلومات لا يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ الإفصاح عنها حول أهمية الأدوات المالية؟
(أ) المبالغ المسجلة لفئات الأدوات المالية.
(ب) القيم العادلة للأدوات المالية.
(ج) معلومات حول إستخدام محاسبة التحوط.
(د) معلومات حول الأدوات المالية والعقود والإلتزامات بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم.

الإجابة: (د)

٣. أي من الأنواع التالية من المعلومات لا يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ الإفصاح عنها حول التعرض للمخاطر الناتجة عن الأدوات المالية:
(أ) معلومات نوعية وكمية حول مخاطر السوق.
(ب) معلومات نوعية وكمية حول مخاطر الإئتمان
(ج) معلومات نوعية وكمية حول المخاطر التشغيلية.
(د) معلومات نوعية وكمية حول مخاطر السيولة.

الإجابة: (ج)

٤. كيف يُعرّف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "مخاطرة السيولة"؟
(أ) مخاطرة أن تواجه المنشأة صعوبات في تلبية الإلتزامات التعاقدية المرتبطة بالإلتزامات المالية.
(ب) مخاطرة أن تواجه المنشأة صعوبات في التصرف بالأصل المالي بسبب قلة السيولة في السوق.
(ج) مخاطرة أن تواجه المنشأة صعوبات في تلبية احتياجات التدفق النقدي بسبب مشاكل التدفق النقدي.
(د) مخاطرة أن تكون التدفقات النقدية الواردة للمنشأة غير كافية لتلبية التدفقات النقدية الصادرة منها.

الإجابة: (أ)

٥. متى يطلب من المنشأة تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ للمرة الأولى؟
(أ) للفترات السنوية التي تبدأ في الأول من يناير ٢٠٠٥ أو بعد ذلك.
(ب) للفترات السنوية التي تبدأ في الأول من يناير ٢٠٠٦ أو بعد ذلك.
(ج) للفترات السنوية التي تبدأ في الأول من يناير ٢٠٠٧ أو بعد ذلك.
(د) للفترات السنوية التي تبدأ في الأول من يناير ٢٠١٠ أو بعد ذلك.

الإجابة: (ج)

